



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7347/21

לפני: כבוד השופט נעם סולברג  
כבוד השופט חאלד כבוב  
כבוד השופטת רות רוני

המערערת: פולימרס אינוביישן בע"מ

נגד

המשיבים: 1. קבוצת פולימרס בע"מ  
2. עו"ד נדב לב  
3. רשות המיסים  
4. הכונס הרשמי

ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בבאר שבע מיום 08.07.2021 בחדל"ת 38551-05-20 שניתנה על ידי כבוד השופט י' פרסקי

תאריכי הישיבות: כ"ט בניסן התשפ"ד (07.05.2024)  
י"ט בסיון התשפ"ד (25.06.2024)

בשם המערערת: עו"ד יובל ברגיל; עו"ד יואל מזור  
בשם משיבים 1-2: עו"ד נדב לב; עו"ד אביחי אליהו  
בשם משיבה 3: עו"ד אלכסנדרה הודס  
בשם משיב 4: עו"ד אסף ברקוביץ'

### פסק-דין

השופט חאלד כבוב:

לפנינו ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כבוד השופט י' פרסקי) מיום 08.07.2021 בחדל"ת 38551-05-20. בגדרה של ההחלטה נקבע, כי למערערת, מי שרכשה את כלל מניותיה של משיבה 1 במסגרת הסדר נושים, וקודם לפירוקה – אין זכות עמידה מול משיבה 3, רשות המסים (להלן: רשות המסים או הרשות); וכפועל יוצא מכך, גם אין היא זכאית להחזר מס שצמח בתקופת ההסדר, במהלכה הופעלה משיבה 1 על ידי המערערת.

הרקע לערעור והחלטת בית משפט קמא

1. משיבה 1, פולימרס בע"מ (להלן: החברה), היא חברה פרטית שהתאגדה בישראל בשנת 2009. על פי האמור בבקשת החברה למתן צו להקפאת הליכים שהוגשה עוד ביום 08.12.2016 (פר"ק 17748-12-16), עיסוקה של החברה "בביצוע עבודות מורכבות בתחום הציפויים הפולימריים, וזאת באמצעות חומרים כימיים מתקדמים וידע רב

שצברה". כן צוין בבקשה זו, כי "החברה נהנית מסיווג קבלני ג/1 בבנייה (100), סיווג קבלני ג/1 בכבישים ותשתיות (200) וסיווג קבלני ב/1 בביוב, ניקוז ומים (400)" (להלן: הסיווגים הקבלניים).

2. על יסוד הבקשה המוזכרת, ניתן ביום 19.12.2016 צו להקפאת הליכים נגד החברה (להלן: צו הקפאת ההליכים), וכך נקבע כי משיב 2 ימונה כנאמן לחברה בתקופת הקפאת ההליכים (להלן: הנאמן). בהחלטה מאותו היום צוין, בין היתר, כי לו "תידחה הבקשה, הרי שתוגש בקשת פירוק ואז יהיה קושי לשמר את הסיווגים הקבלניים של החברה. על כן על מנת לשמר סיווגים אלה ולאפשר את מכירתם, אני נעתרת לבקשה [...] (כבוד השופטת ש' דברת).

3. בהמשך לכך, חתמו המערערת והנאמן על הסכם השקעה (להלן: הסכם ההשקעה). ההסכם קובע, בעיקרם של דברים, כי המערערת תרכוש את מלוא מניותיה של החברה, כאשר אלה נקיות מכל שעבוד, עיקול או זכות אחרת, זאת על פי סעיף 34 לחוק המכר, התשכ"ח-1968 (להלן: חוק המכר), ובתמורה לסכום של 514,000 ש"ח (בתוספת מע"מ) (להלן: התמורה). ביתר פירוט, הסכימו הצדדים, בין היתר, כי במסגרת ההסכם יועברו למערערת הנכסים שלהלן:

#### **2. נכסי החברה**

- 2.1. נכסי החברה הנמכרים במסגרת חוזה זה כוללים את הנכסים הבאים:
  - 2.1.1. מלוא פעילותה של החברה, ככל שקיימת, לרבות סיווג קבלני של החברה, בכפוף ליכולת להעבירו על פי כל דין.
  - 2.1.2. מלאי עסקי כמפורט בטופס יא' של החברה ובלבד כי הציוד המפורט בו מצוי בידי החברה.
  - 2.1.3. מוניטין החברה".

יוער, כי בהמשך לאמור בסעיף זה, הסכם ההשקעה מפרט בהרחבה גם את מהות הנכסים שיוקנו לקופת ההסדר, וכפועל יוצא מכך, יישללו מהחברה ומהמערערת. בעיקרם של דברים, מוזכרים בהסכם נכסי עבר של החברה וחובות שנצברו לזכותה, שיועדו, יחד עם הכספים שתעביר המערערת במסגרת ההסכם, לפרוע את חובותיה של החברה לנושיה (סעיף 2.3. להסכם ההשקעה).

4. כמו כן, בסעיף 3.1. להסכם ההשקעה מובהר, כי מהותה של העסקה היא ממכר "מניות בחברה אשר יוקצו לרוכש, באופן בו לאחר השלמת העסקה על פי הסכם זה יחזיק הרוכש מניות החברה בשיעור שלא יפחת מכ-99.99% מהון המניות המונפק והנפרע של החברה". עוד מציין ההסכם, כי הנאמן יישא, בין היתר, בתשלומי מס לעבר (סעיף 9.1.

להסכם ההשקעה), אך כי לעומת זאת, המערערת תישא "[ב]כל המיסים ותשלומי החובה האחרים, בין ממשלתיים ובין עירוניים, החלים על הנכסים (או איזה מהם) ו/או בקשר אליהם, שהוטלו ותשלומם נדרש החל מיום המסירה, ככל שקיימים מיסים כאלו [...]" (סעיף 9.2.1. להסכם ההשקעה (ההדגשה הוספה – ח' כ')). כן הוסכם, כי חובות העבר של החברה כלפי נושיה ישולמו אך ורק על פי הוראות הסדר נושים (סעיף 12.1. להסכם ההשקעה).

5. במסגרת סעיפים שונים בהסכם ההשקעה הוסכם כי תוקפו וביצועו יוכפפו לאישור בית המשפט ואסיפות נושים, ככזה שהושג אגב הסדר כאמור (סעיפים 3.4, 4.3 ו-10.1.1. להסכם ההשקעה); ומשכך הועמד הסכם ההשקעה להצבעת הנושים, במסגרת האסיפות שכונסו לאישור הסדר הנושים, בהתאם להחלטת בית משפט קמא מיום 18.01.2017. בהתאם לתוצאות האסיפות כפי שדווחו על ידי הנאמן, 100% מהנושים המובטחים ומהנושים בדין קדימה (לרבות רשות המסים) וכן 76.17% מהנושים הרגילים – הצביעו בעד ההסדר המוצע. בהמשך לאמור, ביום 07.02.2017 הגיש הנאמן בקשה לאישור הסדר הנושים, ועמו הסכם ההשקעה.

6. על פי עיקרי הסדר הנושים, מקורות הפירעון לביצועו ולתשלום חובות הנושים, התבססו על התמורה אותה התחייבה המערערת להעביר לקופת ההסדר, וכן על גביית חובותיהם של לקוחות החברה, בכפוף לאפשרות לגבותם (סעיף 11 להסדר הנושים). כן מפרט ההסדר את שיעור פירעון החובות לנושים ואת סדר פירעונם (סעיף 12 להסדר הנושים); ולעניין זה הודגש, כי כל החובות ייפרעו רק על פי האמור בהסדר הנושים, וכי זה ימצה את כלל זכויותיהם של נושי החברה (סעיפים 17-18 להסדר הנושים). על יסוד בקשה זו, ביום 14.02.2017 אישר בית המשפט המחוזי בבאר שבע (השופטת דברת) את הסדר הנושים, וכן קבע כי הנאמן יוסיף לשמש בתפקידו זה, גם בתקופת ההסדר (להלן בהתאמה: הסדר הנושים ו-תקופת ההסדר).

7. לאחר אישור ההסדר, החלו הצדדים לפעול בהתאם להוראותיו. כך, במהלך תקופת ההסדר הופעלה החברה על ידי המערערת, והצדדים אינם חלוקים על כך. בהקשר לענייננו אנו, טוענת המערערת כי היא זאת שנשאה בכלל ההוצאות והתשלומים ששולמו בתקופה זו, ובכלל זה בתשלומים לרשות המיסים – והכל כמתחייב לפי הסכם ההשקעה. בתוך כך, בגין שנות המס 2018-2019, כך טענה המערערת, צברה החברה יתרת זכות אל מול הרשות בסכום של מעל 365,000 ש"ח, וזאת בגין סכומי מס שנוכו במקור מתשלומים ששולמו לה על ידי לקוחותיה (להלן: יתרת המס).

8. בחזרה לענייננו. ביום 06.06.2019, הודיע הנאמן לבית משפט קמא כי בקופת ההסדר נותר סכום של 248,171 ש"ח בלבד, שאינו מאפשר את פירעון החובות כלפי

עובדי החברה, בהתאם לאמור בהסדר הנושים. אי לכך, ביום 13.06.2019 ביקשו עובדי החברה כי בית המשפט יורה לנאמן להגיש בקשה לפירוק החברה, זאת על מנת שיתאפשר להם לעתור לקבלת גמלה מאת המוסד לביטוח לאומי (להלן: בקשת העובדים).

9. בקשת העובדים הועברה לתשובת המשיבים, וביום 03.07.2019 הוגשה תשובת המערערת בה נטען, כי במצב דברים רגיל, לא היה מקום להיעתר לבקשה – שכן, המערערת קיימה מצידה את מלוא ההתחייבויות שנטלה על עצמה. יחד עם זאת, לפני משורת הדין, ואך על מנת לסייע לעובדי החברה לקבל כספים מהביטוח הלאומי, הסכימה המערערת למתן צו פירוק נגד החברה; אך זאת, בכפוף לכך שיישמרו בידיה כלל הזכויות בנכסי החברה, וכן לכך שיתרת כספי קופת ההסדר יועברו לידיה, זאת על מנת לפצותה בגין הנזקים שיסב לה הפירוק. הנאמן מצידו התנגד למתן הצו אגב סיום הסדר הנושים, בין היתר, משום שטען כי זה מהווה מעשה עשוי וכי "העובדים הסכימו כי כל תביעותיהם יתמצו כנגד מקורות הסדר הנושים".

10. בעקבות דברים אלו, קבע בית משפט קמא את התיק לדיון לפניו. בסופו של דבר, בדיון שהתקיים ביום 24.09.2019, הגיעו כלל הצדדים להסכמה שלהלן, לה ניתן תוקף של החלטה (השופטת דברת):

1. התיק יעבור להליך של פירוק.
2. מתוך הכספים המצויים בקופת הנאמן, יושב למשקיע סך של 115,000 ₪, בצירוף מע"מ ככל שזה חל.
3. הסדר הנושים והסכם ההשקעה שאושר ביום 14.2.17 יחשב כהסדר בפירוק ויחולו עליו הוראות סעיף 350 ט"ו לחוק החברות, כיוון שמדובר בהליך תלוי ועומד, דהיינו הסדר הנושים שאושר יהיה ההסדר שיחייב בתיק הפירוק.
4. היתרה שתיוותר בקופת הנאמן, תוגש בקשה ביחס לחלוקתה.
5. נבקש את עיכוב ביצוע ההסדר, עד שנבחן את הנושא מול מל"ל, לאור חוק חדלות פרעון החדש" (להלן: החלטת הפירוק).

11. אעיר כבר עתה, כי מהסכמה זו משתקפת שאיפת הצדדים להותיר בידי המערערת את עיקר נכסיה של החברה, גם לאחר פירוקה. בתוך כך, דומה כי הסכום של 115,000 ש"ח שהוסכם כי יועבר למערערת, במסגרת סעיף 2 להחלטה זו, נועד בין היתר, לפצותה בגין הנזקים שייגרמו לה בשל פירוק החברה, ובתוך כך אובדן הסיווגים הקבלניים (לעניין זה ראו, בין היתר: סעיף 11 לתשובת המערערת מיום 08.07.2020). הווה אומר: המערערת הסכימה, בסופו של דבר, לחלופת הפירוק – אך זאת בכפוף לצמצום הפגיעה בה אגב כך.

12. מכל מקום, בהתאם להחלטה זו, ביום 18.05.2020 פתח הנאמן בהליך חדש, בגדרו הוגשה בקשה מוסכמת לפירוק החברה, בהתאם לסעיף 23(א)(2) לחוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי, התשע"ח-2018 (להלן: חוק חדלות פירעון). על יסוד בקשה זו, ניתן ביום 22.07.2020 צו לפירוק החברה וכן נקבע כי הנאמן יוסיף לשמש בתפקידו זה, גם במסגרת הליך הפירוק.

13. לפי נספחי הערעור, ביני לביני, ביום 14.10.2020, פנה בא כוח המערערת לרשות המסים בקשר ליתרת המס שנצברה לטענתו בשנים 2018-2019, תוך שביקש כי זו תועבר לידי המערערת עצמה. במענה מטעם נציג פקיד שומה באר שבע נמסר לבא כוח המערערת, כי משום שניתן צו לפירוק החברה, הרי שכלל ענייניה יתנהלו מול הנאמן.

14. בהתאם לאמור, ביום 19.01.2021 הגישה המערערת בקשה למתן הוראות (להלן: הבקשה למתן הוראות), בגדרה עתרה לכך שבית משפט קמא יורה לרשות המסים להעביר לידיה את יתרת המס, וזאת "בגין מקדמות מס הכנסה אותם שילמה החברה במהלך התקופה שבה היתה היא מצויה תחת הסדר נושים". דהיינו, המערערת דרשה את הסכומים שנצברו "החל מחודש 02/2017 ועד לחודש 07/2020". בבקשה זו צוין, בין היתר, כי בכל משך תקופת ההסדר השקיעה המערערת משאבים וכספים לשם הפעלת החברה, ובתוך כך נטען כי "סך הכנסותיה דווחו לרשויות המס ואף שולמו מקדמות מס הכנסה כמתחייב".

15. רשות המסים התנגדה לבקשה למתן הוראות. במסגרת תגובתה מיום 01.02.2021, עמדה היא על זכותה לקזז את יתרת המס כנגד חובות מס שצברה החברה בשנים 2015-2016, וזאת מכוח סעיף 255 לחוק חדלות פירעון. עוד הוסף, כי ממילא, הזכות לדרוש את יתרת המס נתונה בידי החברה עצמה, ולא בידי המערערת. לעמדתה זו הצטרף גם הנאמן, בתשובתו מיום 22.02.2021, בה טען כי זכאות להחזר מס כמוה כנכס המצוי בבעלות חברה, בוודאי שלא בבעלות חברת אם שלה (היינו, המערערת). אשר על כן נטען, כי ככל שישנה זכאות כאמור, עליה לעבור לקופת הפירוק ולא לידי המערערת.

16. משיב 4 (להלן: הממונה) הגיש תגובתו ביום 27.04.2021, בגדרה הצטרף לאמור בעמדות רשות המסים והנאמן, ככל שהדבר נוגע למעמדה של המערערת, תוך שציין כי "אין למבקשת [המערערת – ח' כ'] זכות עמידה בעניין, שכן החזר המס הוא נכס של החברה הכפוף לנשייה בכללותה".

17. בהיאסף כל האמור, ביום 08.07.2021 ניתנה החלטת בית משפט קמא (השופט פרסקי) בה נדחתה הבקשה למתן הוראות, ובין היתר, נקבע כדלהלן:

"שקלתי את טענות הצדדים. הסדר הנושים שהיה בהליך קודם כשל. כתוצאה מכך הגיעו הצדדים להליך חדלות פירעון לפי החוק החדש. המועד הקובע הינו הצו לפתיחת הליכים, כאשר לגבי כל העניינים הרלוונטיים האחרים, יש לראות בשינויים המחוייבים את ההסדרים שהיו קודם לכן כממשיכים וזאת אם הדבר אינו סותר את החוק החדש – חוק החדל"פ. כך למשל, נושה שכבר הגיש תביעת חוב בהליך הקודם, אינו נדרש להגיש תביעת חוב שוב. מכל מקום, לאור המועד לפתיחת ההליכים, 22.7.20, זכאית היתה רשות המסים לבחון את זכויותיה וחובתיה לפי סעי' 255 לחוק, ולגבי חובות הכרוכים זה בזה, חוב מס של שנים עברו, לעומת זכויות מס בשנים שלאחר מכן, לערוך קיזוז.

ציין הממונה כי הדבר אינו מחייב הכרעה ובשל העדר זכות עמידה של המבקשת [המערערת – ח' כ']. מצאתי בכך ממש. יכול להיות שלנאמן יהיו טענות בענין זה, והחלטה זו אינה מהווה מעשה בית דין כלפי הנאמן במישור היחסים בינו לרשות המסים. מכל מקום, למבקשת אין זכות עמידה ישירה מול רשות המסים, לדרוש את החזרי המס והדברים בין היתר נומקו כאמור בתגובת הממונה לה אני מסכים, כאשר ספק רב אם לגוף הדברים, לרשות המסים לא היתה סמכות לערוך קיזוז. אני משוכנע כי נקודה זו מוצתה עד תום ולכן כאמור קבעתי שלא יהיה בהחלטה זו בכדי למנוע בירור שאלת הקיזוז, אם כי לכאורה, יש ממש בטענות רשות המסים כאמור הדבר אינו מחייב הכרעה לעת זו.

לפיכך הבקשה נדחית ובנסיבות איני עושה צו להוצאות".

18. מכאן הערעור שלפנינו, שהוגש ביום 01.11.2021. יוער, כי בתחילה סווג הערעור על ידי המערערת בתור ערעור ברשות, אך סיווג זה שונה במסגרת החלטת הרשם ר' גולדשטיין, שניתנה ביום 10.01.2022.

טענות הצדדים בערעור

19. המערערת טענה כי בית משפט קמא שגה, עת שקבע כי היא נעדרת מעמד אל מול רשות המסים, זאת ביחס ליתרת המס שנצברה בתקופת ההסדר. בתוך כך נטען, כי בהתבסס על סעיף 350 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: חוק החברות), שהוחל בהסכמה בענייננו, נוצר רצף בין הליך ההבראה ובין הליך הפירוק. כך לגישתה, המועד הקובע לענייננו הוא מועד מתן צו הקפאת ההליכים ולא מועד מתן צו הפירוק. אשר על כן נטען, כי כלל פעילות החברה בתקופת ההסדר, על הנכסים שנוצרו כתוצאה ממנה, אינם חלק מקופת הפירוק והם מוקנים בידיה – והכל בהתאם לאמור בהסדר ובהסכם ההשקעה, שאושרו על ידי הנושים. המערערת הטעימה, כי לגישתה, העברת ההליך

מהסדר נושים להליך פירוק לא נועדה לשנות את טיב הזכויות שעמדו לצדדים ערב המעבר, ובתוך כך לגרוע מזכותה בנכסים שנצברו בתקופת ההסדר, אלא רק לאפשר לעובדים להיפרע מהמוסד לביטוח לאומי – באמצעות צו הפירוק שניתן.

20. על כך הוסיפה וטענה המערערת, כי משום שיתרת המס נצברה כתוצאה מהפעלתה את החברה בתקופת ההסדר וכפועל יוצא של השקעות שהשקיעה בחברה ושל תשלומי מס בהם נשאה, הרי שהיא בעלת מעמד אל מול רשות המסים. בתוך כך הודגש, כי במסגרת הסדר הנושים נמכרה לה פעילות החברה וכל הקשור בה. לצד זאת ציינה המערערת, כי היא אינה חולקת על כך שהיא גם זו שצריכה לשאת בחובות שנצברו בתקופת ההסדר, שכן מובן שלא ניתן לחייב בגינם את קופת ההסדר.

21. נוסף על כל האמור, עתרה המערערת לכך שייקבע כי רשות המסים אינה זכאית לקזז את יתרת המס כנגד חובות שצברה החברה בתקופה שקדמה להסדר הנושים. זאת, בשים לב לכך שהוסכם כי היא תרכוש את החברה כאשר היא נקייה מכל חוב, שעבוד או זכות נוגדת.

22. הנאמן סבור כי דין הערעור להידחות. כך נטען, כי הצדדים הסכימו להחיל את סעיף 350טו לחוק החברות בענייננו, במטרה להקנות למערערת הגנה ביחס לנכסים שכבר הועברו לידיה, אך לא להקנות לה זכויות בנכסים עתידיים, שטרם חולקו, המוקנים לגישתו לקופת הפירוק. שכן, לטענתו, יתרת המס היא נכס שמצוי בבעלות החברה, ולכן בהתאם לסעיף 216 לחוק חדלות פירעון, היא מוקנית לקופת הפירוק. עוד נטען, כי הזכות לדרוש את יתרת המס לא הוקנתה לחברה במועד מתן צו הפירוק, ולפיכך עליה לעבור לקופת הפירוק, ולא לידי המערערת. לצד כל זאת הודגש, כי הנאמן אינו חולק על כך ש"כלל נכסי החברה" נמכרו למערערת (עמוד 4 לתשובה); וכן צוין כי "כל הנכסים שהועברו לרוכשת – יוותרו בידי הרוכשת" (עמוד 9 לתשובה).

23. רשות המסים סבורה אף היא כי יש לדחות את הערעור. כך לגישה, המערערת מבקשת להתעלם מעקרון האישיות המשפטית הנפרדת, שלפיו נכסי החברה מוקנים לה עצמה, ולא לבעלי מניותיה. הרשות גורסת כי על עקרון זה, כמו גם על כללי חלוקת נכסיה של חברה, יש לעמוד בדווקנות בענייננו, זאת משום שהחברה מצויה בהליך פירוק. כך או כך נטען, כי כלל אין צורך לדון בטענות שהועלו על ידי המערערת, שעה שלגישת המערערת – כך על פי הרשות – היא אינה נדרשת לשאת בחובות שצברה החברה בתקופת ההסדר. בהתאם לכלל האמור, גרסה רשות המסים, יש לקבוע כי הזכאות להחזר מס שייכת לחברה, ולה בלבד – זאת, אף אם תתקבל טענת המערערת כי היא הייתה אחראית על הפעלתה בתקופת ההסדר.

24. הממונה הגיש את תשובתו התמציתית ביום 26.06.2023, בגדרה ביקש להצטרף לתשובת רשות המסים, על נימוקיה. לטענתו, אין למערערת זכות עמידה בעניין החזרי המס שכן "אלה הם נכס מנכסי החברה, וממילא הנאמן הוא הרשאי לטעון כלפי רשות המסים" – בכל עניין הנוגע להם. הממונה הוסיף וטען, כי ממילא אין מקום לדון בשאלת זכותה של רשות המסים לערוך קיזוז, מקום בו החלטתו של בית משפט קמא אינה מהווה מעשה בית דין, בהקשר זה, כלפי הנאמן. אשר על כן, סבור הממונה, כי אין מקום להתערב בהחלטת בית משפט קמא.

הדיון בערעור והשתלשלות העניינים לאחר מכן

25. על יסוד כל האמור, ביום 07.05.2024 התקיים דיון בערעור. בדיון זה הדגיש בא כוח המערערת, פעם נוספת, כי "אין חובות שנוצרו אחרי 2017 שלא לקחנו על עצמנו" ובראי האמור נטען, כי "כל מה שנעשה לאחר הסדר הנושים שלי [המערערת – ח' כ'] הוא לטוב ולרע". דהיינו, בא כוח המערערת הצהיר לפנינו כי מרשתו נכונה לשאת בחובות שצברה החברה בתקופת ההסדר. עוד עמד בא כוח המערערת על כך שהמעבר להליכי פירוק לא נועד "לשפר את עמדתם של הנושים מלבד הנושים שהלכו למל"ל [העובדים – ח' כ']".

26. לעומתו, הדגיש הנאמן כי טענת המערערת לפיה יתרת המס נוצרה במהלך תקופת ההסדר אינה מדויקת, שכן לגישתו, הזכות שבמחלוקת צמחה דווקא בתקופה שלאחר מתן צו הפירוק. לפיכך, טען הנאמן, יש להקנותה לקופת הפירוק. עוד גרס הנאמן כי הצדדים הסכימו להחיל את סעיף 350ט לחוק החברות על מנת לשמור על תוקפן של פעולות משפטיות שבוצעו בתקופת ההסדר, הא ותו לא. לצדו, שבה וחזרה באת כוח רשות המסים על עמדת הרשות לפיה המערערת נעדרת מעמד מולה, זאת משום שהיא רכשה את מניות החברה, אך לא את נכסיה.

27. בתום הדיון ניתנה החלטתנו, בגדרה התבקשו הצדדים להודיע בתוך שבועיים ימים "אם הגיעו להסכמה לגוף העניין; ואם לא – האם נתונה הסכמתם לפסיקה כספית על דרך הפשרה, לפי סעיף 79א לחוק בתי המשפט. (עם השלמת טיעון לגבי הסכום)". משהודיעו הצדדים כי המשא ומתן ביניהם לא צלח, נקבע התיק לישיבת בתר-ערעור לפני חברתי, השופטת ר' רונן. ישיבה כאמור התקיימה ביום 25.06.2024, בה נערך נסיון נוסף להביא את הצדדים להסכמה, ולאחר מכן ניתנה להם שהות נוספת לשקול את עמדתם ביחס להצעה שהועלתה בדיון מיום 07.05.2024; זאת בשים לב להסכמה שניתנה, קודם לכן, על ידי חלקם. משהודיעה המערערת, ביום 11.07.2024, כי הצדדים לא נעתרו להצעתנו זו – נדרשת הכרעתנו בערעור, ולשם פנינו.



28. לאחר שהפכתי בדבר, נחה דעתי כי דין הערעור להתקבל במובן זה, שייקבע כי המערערת היא בעלת הזכות האובליגטורית לקבלת יתרת המס שנצברה, ככל שנצברה, במהלך תקופת הסדר הנושים; ומשכך, היא גם בעלת מעמד מול רשות המיסים לדרוש זכאותה בה.

29. טרם אבאר טעמי אעיר, כי עיון מדוקדק בטענות הצדדים, כפי שהובעו בכתבי בית הדין שהוגשו ובדיון שהתקיים לפנינו, מצביע על כך שיריעת המחלוקת ביניהם מצומצמת יותר משנדמה, כפי שאפרט מיד.

30. ראשית, בין הצדדים אין כל מחלוקת על כך שהמערערת אינה צריכה לשאת בחובות שנטלה על עצמה החברה בטרם המערערת רכשה את מניותיה, עם אישור הסדר הנושים ביום 14.02.2017. בתוך אלה נכללים, מטבע הדברים, חובותיה של החברה כלפי רשות המיסים משנות מס 2015-2016, שעל בסיסם הועלתה מטעם רשות המיסים הדרישה לקיזוז.

31. שנית, דומה גם שאין חולק כי זכויות כספיות שצמחו לחברה לאחר מתן צו הפירוק ביום 22.07.2020 – אינן מוקנות למערערת, ועל הכול מוסכם כי אלו ינותבו לקופת הפירוק, בכפוף לזכות קיזוז נטענת, ככל שתועלה ותוכח טענה כאמור.

32. שלישית, על הכל גם מוסכם שתכלית המעבר להליך הפירוק הייתה לאפשר לעובדי החברה לממש את זכותם לקבלת גמלה מאת המוסד לביטוח לאומי. כך גם מסכימים הצדדים, כי הסכמתם להחיל את סעיף 350ט לחוק החברות, נועדה לשמר זכויות בחברה שהוקנו זה מכבר למערערת, במסגרת הסדר הנושים. בתוך כך, דומה גם כי אין כל מחלוקת על כך שהמעבר למסלול של פירוק לא נועד לשנות את מערך הזכויות והחבויות בין המערערת, החברה והנושים, אלא רק לפוגג את מסך ההתאגדות, על מנת לשפר את מצבם של העובדים – אל מול המוסד לביטוח לאומי. הא ותו לא.

33. אם כן, בהתבסס על כל האמור – מהו טיב המחלוקת בה יש להכריע בענייננו? דומה, כי השאלה העיקרית שעומדת לפתחנו היא אילו נכסים הוקנו למערערת במסגרת הסדר הנושים, שאותם כלל הצדדים שאפו לשמר בידיה, גם לאחר המעבר להליך הפירוק. בפרט יש לבחון, האם במסגרת זו הומחו לידי המערערת נכסים מסוימים שהוחזקו על ידי החברה, ובכלל זה, הזכות האובליגטורית לדרוש מרשות המיסים את יתרת המס ששולמה בתקופת ההסדר. שאלה זו מושתתת, בין היתר, על הכרעה בשאלה מהו המועד בו נוצרה הזכות להחזר מס כלפי רשות המיסים ובגין אילו תשלומים; שכן, על-פי ההכרעה בה

תסווג זכות זו כנכס המוקנה לקופת הפירוק או כנכס אותו רכשה המערערת במסגרת הליך ההסדר – ומוקנה לה.

34. אם כן, אלו השאלות אשר דורשות בחינה והתייחסות לצורך הכרעה במחלוקת שהונחה לפנינו. בהידרשותי להן, אעמוד על ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים לאורך הדרך – החל בהסכם ההשקעה שנחתם בין הנאמן לבין המערערת (שלב' א, כהגדרתו להלן); המשך בהסדר הנושים שאושר באסיפות הנושים כדין וקיבל את אישורו של בית המשפט (שלב' ב', כהגדרתו להלן); וכלה בהחלטה בדבר מתן צו פירוק, שניתנה גם כן, לאחר שהושגה הסכמה רחבה – בכפוף לדברים שהובהרו והובנו על ידי כלל הצדדים הנוגעים בדבר (שלב' ג', כהגדרתו להלן). בכל הנוגע לשאלת מועד היווצרות הזכות לקבלת החזר מס, כפי שאעמוד על הדברים בהמשך, איני סבור כי בית משפט זה נדרש להכריע בה; שכן, מדובר בשאלה עובדתית, שאינה מורכבת על פני הדברים, ונכון וראוי כי זו תתברר במישרין בין הצדדים.

35. עוד ייאמר, כי חרף העובדה שהמחלוקת בענייננו היא תחומה למדי, במובן זה שהיא נוגעת אך ורק להחזר המס שנוצר, ככל שנוצר, בשלב' ב' שלהלן – דהיינו, התקופה בה חל הסדר הנושים במתכונתו המקורית; הדיון שלהלן יהא מקיף ורחב יותר. הרחבת היריעה נדרשת לטעמי למען שלמות התמונה, ולצורך הבנת הדברים בתוך הקשרם; אולם מודגש, כי קביעותי להלן תחומות וממוקדות לתוך גדרי המחלוקת כאמור, ולתוכן בלבד. לכך אפנה עתה.

36. כאמור לעיל, המחלוקת בענייננו התעוררה, בין היתר, בעקבות הסדר הנושים, ומשכך – נקודת המוצא לצורך הכרעה בה היא בהוראות ההסדר עצמו; אשר עיצבו מחדש את מערכת היחסים שבין החברה, המבקשת והמשיבים – ורשות המסים בכללם. כפי שיבואר להלן, הפסיקה שדנה בפרשנות של הסדרים מעין אלה קבעה כי אישורו של הסדר על ידי בית המשפט, דומה במידה רבה לפסק דין שנתן תוקף להסכם פשרה – ומכאן גם הדרך לבחון את טיבו של ההסדר, או להעלות טענות בענייננו על ידי מי מצדדיו. ההלכה לעניין זה היא שיש ליתן משקל של ממש לאופן שבו מפרש בית משפט של חדלות פירעון הסדר נושים שאושר על ידו (ע"א 582/17 השיח' אבו סאלח טאהר נ' עו"ד נשר, פסקה 23 (25.02.2019); ע"א 679/17 מרכז לוגיסטי בי רבוע כחול נדל"ן בע"מ נ' אורתם טהר הנדסה בע"מ, פסקה 40 (11.02.2018) (להלן: עניין רבוע כחול)). אולם, אין משמעות הדבר כי בכך נחסמת דרכה של ערכאת הערעור לבחון, ובמידת הצורך אף להתערב, בפרשנות זו; זאת, לבטח בענייננו – כאשר המותב שאישר את הסדר הנושים אינו המותב שנדרש בהמשך לפרשנותו.

37. כך או כך, נוכח מהותו החוזית של הסדר הנושים, בחינתו צריך שתיעשה דרך פריזמת דיני החוזים (ע"א 1164/10 עיזבון המנוח יצחק מן ז"ל נ' גולדנצווייג, פסקה 10 (30.05.2011)); ע"א 3559/07 זקס נ' המפרק ד. קירשנבוים בתפקידו כמפרק עמותת הקטוג'ים בשועפט, פסקה 45 (07.07.2009); ורדה אלשיך וגדעון אורבך הקפאת הליכים – הלכה למעשה 509 (2005) – אך גם לאורם של דיני חדלות הפירעון, שכן הסדר נושים הוא אינו חוזה רגיל "בבחינת" חי הנושא את עצמו" (עניין רבוע כחול, בפסקה 32).

38. כידוע, סעיף 25(א) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973, קובע כי אומד דעתם של צדדים לחוזה יילמד מתוך לשון החוזה ומנסיבות העניין בכללותן (ע"א 1521/21 בלוגרין ווטר טקנולוג'ים בע"מ נ' אוריס חומרים מתקדמים בע"מ, פסקה 55 (08.03.2023); ע"א 3634/20 מנורה מבטחים ביטוח בע"מ נ' קידישמן, פסקה 38 (26.07.2022) (להלן: עניין מנורה)). זוהי, אם כן, הדרך לתור אחר תכליתו הסובייקטיבית של החוזה, אותה מצווה בית המשפט להגשים (דנ"א 8100/19 ביבי כבישים עפר ופיתוח בע"מ נ' רכבת ישראל בע"מ, פסקה 13 (19.04.2020) (להלן: דנ"א ביבי כבישים); ע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ, פ"ד מט(2) 265, 311 (1995) (להלן: עניין אפרופים); גבריאלה שלו ואפי צמח דיני חוזים 509 (מהדורה רביעית 2019) (להלן: שלו וצמח)). בתוך כך, לא אחת נפסק כי כאשר חוזה ניתן לפירושים שונים, על בית המשפט לבחור מביניהם את האפשרות שתגשים באופן מיטבי את תכליתו הסובייקטיבית (ראו למשל: עניין מנורה, בפסקה 38).

39. אולם, כאשר אין ניתן להתחקות אחר תכליתו הסובייקטיבית של החוזה, יש לפנות לתכליתו האובייקטיבית (דנ"א ביבי כבישים, בפסקה 13; ע"א 839/21 הקר נ' חברת קלמטיס אוברסיז בע"מ, פסקה 33 (06.03.2024); שלו וצמח, בעמוד 509). בתוך כך, על בית המשפט להידרש לעקרון תום הלב, לשיקולי הגינות והיגיון ולשכל הישר (דנ"א ביבי כבישים, בפסקה 13; ע"א 7649/18 ביבי כבישים עפר ופיתוח בע"מ נ' רכבת ישראל בע"מ, פסקה 11 לחוות דעתו של השופט א' שטיין (20.11.2019) (להלן: ע"א ביבי כבישים); עניין מנורה, בפסקה 38). כמו כן, הפסיקה חזרה לא אחת על העקרון לפיו "כאשר החוזה הוא בעל מטרה כלכלית, או מסחרית, נקבעת התכלית האובייקטיבית על-פי "ההיגיון הכלכלי" או "ההיגיון המסחרי" (עניין אפרופים, בעמוד 313; ראו גם: ע"א 1062/09 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' בינר, פסקה 14 לחוות דעתה של השופטת מ' נאור (27.03.2012)).

40. להשלמת התמונה יצוין, כי בפסיקת בית משפט זה נקבע בעבר, כי "לא כל החוזים נולדו שווים" (ע"א ביבי כבישים, בפסקה 12 לחוות דעתו של השופט שטיין),

ומשכך אופן יישומם של הכללים האמורים עשוי להשתנות בהינתן סוג החוזה, נסיבות כריתתו ואופי המתקשרים (דנ"א ביבי כבישים, בפסקה 14; ע"א ביבי כבישים, בפסקה 3 לחוות דעתו של השופט ע' גרוסקופף; דנ"א 2045/05 ארגון מגדלי ירקות – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד סא(2) 1, 27 (2006)). בתוך כך נקבע, כאמור, כי כללי הפרשנות הרגילים חלים בעקרון גם על הסדר נושים שקיבל את אישורו של בית המשפט, אך זאת תוך מתן תשומת לב למאפיינים הייחודיים של הליכי חדלות פירעון (ראו למשל: ע"א 7564/22 הדומי נ' הכונס הרשמי, פסקה 15 (11.03.2024) (להלן: עניין הדומי); ע"א 2467/22 עברי נ' עו"ד ארז חבר בתוקף תפקידו כנאמן להסדר של חברת אשפלטס מסחר ותעשיות פלסטיק 1999 בע"מ, פסקה 24 (14.11.2023) (להלן: עניין עברי); פסקאות 36-37 שלעיל).

41. בהתבסס על כללים אלה, אפנה עתה לבחון את מהות ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים, בהתייחס לנקודות הציון השונות בהן עברה החברה לאורך הליך חדלות הפירעון; וזאת על מנת לקבוע, למי מהם נתונה הזכות האובליגטורית לדרוש את יתרת המס מרשות המסים. ייאמר כבר עתה, כי סבורני שהן תכליתן הסובייקטיבית של ההסכמות בענייננו, הן תכליתן האובייקטיבית – מובילות שתיהן לאותה המסקנה, לפיה המערערת היא בעליה של זכות זו, ככל שזו נוצרה במהלך תקופת הסדר הנושים (השוו: ע"א 4690/20 פיסחוב נ' ישראלי, חוות דעתו של המשנה לנשיאה (בדימ') נ' הנדל (13.07.2022)); וכפועל יוצא מכך, מובן גם כי היא בעלת מעמד כלפי הרשות, המאפשר לה לדרוש את מימושה. אפרט טעמי.

שלב א' – גיבושו של הסכם ההשקעה והסדר הנושים

42. תחילה, אם כן, אידרש למהות ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים בשלב א', במסגרת הסכם ההשקעה והסדר הנושים שגובש על בסיסו. כאמור לעיל, על מהות הסכמות אלה, דומה כי אין כל מחלוקת בין הצדדים. כך, על פי סעיף 3.1. להסכם ההשקעה, נמכרו למערערת 99.99% ממניות החברה, זאת בתמורה לסכום של 514,000 ש"ח (בתוספת מע"מ), שנועד, בעיקרם של דברים, לפרוע את חובותיה של החברה לנושיה (סעיף 11.1. להסדר הנושים).

43. מכאן עולה, כי מדובר בהסכמות המבססות יחדיו הליך "הבראה חיצונית" לחברה, דהיינו "הליך המעמיד, בסופו של דבר, את המכלול העסקי של החברה למכירה [לצד שלישי – ח' כ']", כאשר התמורה המתקבלת משמשת לפירעון החובות לנושי החברה (דוד האן דיני חדלות פירעון 702 (מהדורה שנייה 2018) (להלן: האן); ראו גם: צפורה כהן ולאה פסרמן-יוזפוב "פירוק, הבראה, הסדר נושים – חשיפה של נושאי משרה

לאחריות במסלולים השונים" ספר גרוס 291, 293 (אהרן ברק, יצחק זמיר ודוד ליבאי עורכים 2015); ע"א 110/08 המוסד לביטוח לאומי נ' טרבלסי, פסקה 39 (28.01.2014). אם כן, מדובר בעסקה בה נמכרת השליטה, בעד תמורה המשולמת בכסף, המיועד לנושים (האן, בעמוד 719).

44. כמו כן, על הכל מוסכם כי מהותה הכלכלית של העסקה היא בממכר מניות, ולא בממכר נכסי החברה (זוהר גושן ואסף אקשטיין דיני חברות 381-382 (2023) (להלן: גושן ואקשטיין); ע"א 3890/13 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (29.12.2014); ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). הדבר צוין באופן מפורש בסעיף 3.1. להסכם ההשקעה ובסעיף 11.1. להסדר הנושים, שהובאו לעיל, וכאמור, נראה שעל כך אין חולק.

45. מהי נפקותה המעשית, אם כן, של הקביעה לפיה מדובר בעסקת מניות ולא בעסקת נכסים? על כך משיב סעיף 4 לחוק החברות כי "חברה היא אישיות משפטית כשרה לכל זכות, חובה ופעולה המתיישבת עם אופיה וטבעה כגוף מואגד" (ההדגשה הוספה – ח' כ'). כפועל יוצא מכך, כלל נכסי החברה, לרבות נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים, וכן זכויות אובליגטריות כלפי צדדים שלישיים – מוחזקים בידי אישיות המשפטית הנפרדת של החברה, ואין נתונה לאדם אחר, כולל לבעלי המניות, כל זכות בהם (ד"נ 39/80 ברדיגו נ' ד.ג.ב. טקסטיל בע"מ, פ"ד לה(4) 197, 218 (1981) (להלן: עניין ברדיגו); שרון חנס "עיון מחודש באישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד בדין הישראלי" עיוני משפט כח(1) 5, 8 (2004) (להלן: חנס)). כפי שיבואר בהמשך הדברים, בתוך כל אלה, נכללת גם הזכות האובליגטרית לדרוש מרשות המסים השבה של מס ששולם ביתר.

46. הזכויות המוקנות לבעלי המניות, מכוח מעמדם זה, "נקבעות בדין ובתקנון" (ראו: סעיף 1 לחוק החברות (הגדרת "מניה")), וכפי שנפסק זה מכבר, "יש לראות במניה יחידה משפטית, המרכזת אגד של זכויות רכושיות-אישיות", ובכלל זה, "הזכות כלפי החברה לדיווידנדה שהוכרזה ולנכסים בפירוק" (עניין ברדיגו, בעמוד 218). כפועל יוצא מכך, "לבעלי התאגיד נותר (מן הבחינה הנכסית המהותית) רק החלק השיווי בנכסי התאגיד לאחר פירוקו והשבת כל החובות לנושי התאגיד" (חנס, בעמוד 8).

47. אשר על כן, ובשים לב לכך שמהותו של הסכם ההשקעה הוא במכירת כלל מניותיה של החברה למערערת, אך לא במכירת נכסיה במישרין, יש לקבוע כי בשלב א', שחל בין מועד אישור הסדר הנושים ובין פירוק החברה – הזכויות בכלל נכסיה (למעט אלו שנשללו במפורש במסגרת הסכם ההשקעה), הוקנו לחברה עצמה, ולה בלבד. בשלב

זה, למערערת לא הייתה כל זכות קניינית או אובליגטורית ביחס לנכסי החברה עצמם, מלבד החזקתה ב-100% ממניותיה ובזכויות הצמודות להן לפי דין.

48. יוער, כי בהתאם לסעיף 2.3. להסכם ההשקעה, הזכות לגבות חובות עבר להם זכאית החברה – נותרה בידי הנאמן. אך גם הודגש בהסדר הנושים, כי האמור בו ממצה את כלל תביעותיהם של הנושים נגד החברה וכי הם יוכלו להיפרע אך ורק מממקור זה, כמו גם מהכספים שהעבירה המערערת במסגרת הסכם ההשקעה. הנה כי כן, כבר בשלב זה, נותקה זיקתם של הנושים והנאמן לחברה ולפעילותה, כמו גם לפירוטיה של הפעילות – וזאת לרבות זכויות להחזרי מס שנוצרו לאחר תחילת ההסדר.

49. אעיר, כי ביני לבין עצמי תהיתי אם האמור בסעיף 2.3. להסכם ההשקעה, לפיו "[ה]זכות לקבלת החזרי מס" נשללה מהמערערת, ולמעשה מהחברה, משמעותו כי גם זכות עתידית לקבלת החזר מס, שתצמח לאחר העברת המניות למערערת – תוקנה לקופת הסדר הנושים. ואולם, פרשנותן של תיבות אלה צריך שתעשה תוך בחינת סעיף 2.3. להסכם ההשקעה בכללותו. כאמור, בסעיף זה מוזכרות מספר דוגמאות נוספות לחובות עבר להם זכאית החברה, כפי שמצוין בו באופן מפורש, ובין היתר – "חובות לקוחות, הפסדים הצבורים לטובת החברה [...] זכויות התביעה של החברה והנאמן [...] בגין אירועים פעולות ו/או נכסים בגין עילות שנוצרו בטרם יום המסירה [...]".

50. כמו כן, את האמור בסעיף 2.3. להסכם ההשקעה יש לפרש על רקע תכלית עסקת ההשקעה בכללותה, שלפיה, חובות העבר להם זכאית החברה וכן הסכומים ששילמה המערערת במסגרת העסקה – והם בלבד – ישמשו את קופת הסדר הנושים, כמקורות לפירעון חובות החברה. בתמורה לכך, קיבלה המערערת לידיה את כלל מניות החברה, ברכישה לפי סעיף 34 לחוק המכר, דהיינו כשהן נקיות מכל חוב, שעבוד או זכות נוגדת אחרת (סעיף 3.4. להסכם ההשקעה; סעיף 11.1. להסדר הנושים). דברים אלו מתיישבים עם אופיין של ההסכמות, ככאלה המבססות כאמור – תכנית הבראה חיצונית.

51. בראי כל זאת מובן, כי כל פרשנות המותירה בידי המערערת מניות הכפופות להגבלה משמעותית, שלפיה זכאות עתידית להחזר מס, שתצמח במהלך תקופת ההסדר, תוקנה לקופת ההסדר – היא פרשנות שאינה מתיישבת עם השכל הישר ואין היא תואמת את ההיגיון העסקי של הסכם ההשקעה והסדר הנושים (עניין אפרופים, בעמוד 313; שלו וצמח, בעמוד 508). תמיכה לכך ניתן למצוא גם בסעיף 2.1.1. להסכם ההשקעה, הקובע כי למערערת נמכרה "מלוא פעילות החברה", כאשר מטבע הדברים, נכללים בה גם פירוטיה של פעילות זו (ראו גם: סעיף 3.2. להסכם ההשקעה). להשלמת התמונה יודגש,

למען הסר ספק, כי ממילא לא הועלתה לפנינו כל טענה בעניין סעיף 2.3. להסכם ההשקעה, בהקשר זה, והדברים הובהרו למעלה מן הצורך.

52. ממכלול האמור עד כה עולה, אם כן, כי על פי הסדר הנושים והסכם ההשקעה – נכסים וזכויות אובליגטוריות שיצמחו בתקופה שלאחר רכישת החברה על ידי המערערת יהיו צמודים למניותיה, ומשכך יוקנו לחברה, המוחזקת על ידי המערערת. כך, מחד גיסא, הם לא יוקנו במישרין למערערת, בשל אישיותה המשפטית הנפרדת של החברה; אולם, מאידך גיסא, סעיף 2.3. להסכם ההשקעה אינו חל עליהם, ומשכך הם גם לא יוקנו לקופת ההסדר.

53. סיכום ביניים: עם אישור הסכם ההשקעה ואישור הסדר הנושים ביום 14.02.2017, רכשה המערערת את כלל מניות החברה, כשהן נקיות מכל זכות נוגדת. בתוך כך הוסכם, כי הזכות לגבות חובות עבר להם זכאית החברה תוחרג מהזכויות הנרכשות – ותוקנה לקופת ההסדר לצורך פירעון חובות הנושים, בהתאם ליתר הוראות ההסדר. מכאן עולה גם, כי הזכויות בנכסים ובזכויות אובליגטוריות שיצמחו לאחר מכירת מניות החברה למערערת, יוקנו לחברה, כשהן נקיות מחובות כלפי הנושים.

שלב ב' – תקופת הסדר הנושים

54. בתקופה שבה חל הסדר הנושים, במתכונתו המקורית, דהיינו החל מיום 14.02.2017 ועד מתן צו הפירוק ביום 22.07.2020, החזיקה המערערת בזכויות קנייניות במניות החברה. בשלב זה, ועל פי האמור בהסדר הנושים, הייתה פטורה החברה מכל טענה שהיא מצד הנושים וכך גם נכסיה היו נקיים מחובות, עיקולים או שעבודים (סעיפים 2-6 להסדר הנושים). כאמור, אם כן, זכויות שצמחו לחברה באותה התקופה, לא כל שכן כאלה שצמחו כפועל יוצא מפעילותה בתקופה זו – הוקנו לאישיותה המשפטית הנפרדת.

55. בהקשר זה, חלוקים המערערת והנאמן אשר לשאלה מהו שיעור המס ששולם ביתר בתקופת ההסדר, אם בכלל, בגין פעילות החברה בתקופה זו – וכפועל יוצא מכך, גם ביחס לשאלה מהו שוויה של הזכאות להחזר מס שמצויה במחלוקת. ייאמר מייד: מדובר במחלוקת עובדתית, שלא נדונה, וממילא לא הוכרעה על ידי בית משפט קמא. בנסיבות אלו, ברי גם כי אין מקום שבית משפט זה ידון ויכריע במחלוקת זו כאן לראשונה. אולם כפי שצינתי קודם, על פני הדברים, דומה כי אין מדובר בשאלה המצריכה בירור עובדתי או משפטי מורכב. משכך, וכפי שיפורט במסגרת מסקנתי להלן

– ראוי ונכון כי בירור זה יעשה במישרין בין הצדדים, ובהתאם להכרעתנו העקרונית בשאלת הזכאות לזכות זו, והכל כפי שיפורט להלן.

56. מכל מקום אציין, כי במישור המשפטי, הזכות לדרוש השבת מס ששולם בתקופת ההסדר, בגין פעילות שהתבצעה בתקופת ההסדר – עמדה לחברה, במישור האובליגטורי, כבר בזמן אמת, והחל מהמועד שבו שולם המס. שכן, כפי שנקבע במספר חקיקות מס, עילת ההחזר בגין תשלום מס ביתר, צומחת מיד עם התשלום (ראו למשל: סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; סעיף 1(2) וסעיף 6 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968; ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 306-307 (2001)). כפי שציינו גם רשות המסים והנאמן בתשובתם, מדובר בנכס של החברה, שהוקנה לה בזמן אמת.

57. בתוך כך אדגיש, כי הזכות לגבות יתרת מס ששולם רק לאחר תום תקופת ההסדר והמעבר להליך הפירוק, בגין פעילות החברה, ככל שהייתה כזו, באותה התקופה – הוקנתה, גם כן, לחברה עצמה, ובפועל לקופת הפירוק. לצד זאת, כאמור, זכות להחזר מס בגין תקופה שקדמה להסדר הנושים ולהסכם ההשקעה הוקנתה לקופת ההסדר, בהתאם להוראה הסכמית מפורשת (סעיף 2.3. להסכם ההשקעה). נותרה, אם כן, הזכות לקבלת החזר מס ששולם ביתר במהלך תקופת ההסדר (היא הזכות שבמחלוקת), שבשאלת הזכאות לה – נוסיף לדון מיד.

58. בתוך כך אציין, כי הזכות לקבלת החזר מס היא, כאמור, זכות אובליגטוריות, אשר כידוע, ניתנת להמחאה מיידית, בהתאם לסעיף 1(א) לחוק המחאת חיובים, התשכ"ט-1969 (מיגל דויטש דיני המחאת חיובים 85 (2018) (להלן: דויטש); השוו: בג"ץ 10016/16 משעול נ' נציבות שירות המדינה, פסקה 25 (09.02.2021); ע"א 8378/11 יגל – מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ נ' הסוכנות היהודית לארץ ישראל, פסקה 36 (27.10.2016)), וזאת אף במשתמע (ע"א 388/22 נתיבי ישראל – החברה הלאומית לתשתיות תחבורה בע"מ נ' הובר, פסקה 15 (15.08.2023), והאסמכתאות שם). יודגש גם, כי אף אין מדובר בזכות קיימת שמועד ביצועה הוא בעתיד (השוו: דויטש, בעמוד 92), שכן ככל שמועד היווצרות הזכות הוא אכן בתקופת ההסדר, כטענת המערערת, ממילא הייתה החברה רשאית לדרוש את השבת יתרת המס מרשות המסים – כבר בזמן אמת, ומייד לאחר ששולם המס. אשר על כן, מובן גם כי ניתן היה להמחות זכות כאמור למערערת וכך, כפי שיובהר להלן, אכן נעשה.

שלב ג' – פירוק החברה



59. כפי שציננתי לעיל, לאחר שהחברה הופעלה במשך כשלוש שנים על ידי המערערת, הגיעו כלל הצדדים להסכמה בדבר מתן צו לפירוקה, שכאמור, אושרה בהחלטת בית משפט קמא מיום 22.07.2020, והתבססה על החלטת השופטת דברת מיום 24.09.2019.

60. כפועל יוצא מכך, ההסדר שגיבשו הצדדים כולל מאפיינים של החלטה שיפוטית, אך בה בעת, גם מאפיינים של חוזה (ראו: רע"א 8388/23 חזן נ' יניב, פסקה 31 (04.12.2023) (להלן: עניין חזן); ע"א 6763/13 חוות בי. אפ. סי. בע"מ נ' אל על נתיבי אויר לישראל בע"מ, פסקה 20 (10.08.2014); רע"א 4976/00 בית הפסנתר נ' מור, פ"ד נו(1) 577, 585 (2001)). בראי הפן ההסכמי של החלטת הפירוק מיום 24.09.2019, ובהתאם לכללים הפרשניים שחלים בכגון דא, כפי שתוארו לעיל – אפנה עתה לבחון את לשון ההסכמה שאליה הגיעו הצדדים, כמו גם את נסיבות כריתתה (השוו: עניין חזן, בפסקאות 31-32; עניין הדומי, בפסקה 15; עניין עברי, בפסקה 24).

61. הלשון תחילה. לשם כך תובא להלן בשנית, ההסכמה אליה הגיעו הצדדים, כפי שעוגנה בהחלטת השופטת דברת מיום 24.09.2019:

1. התיק יעבור להליך של פירוק.
2. מתוך הכספים המצויים בקופת הנאמן, יושב למשקיע סך של 115,000 ₪, בצירוף מע"מ ככל שזה חל.
3. הסדר הנושים והסכם ההשקעה שאושר ביום 14.2.17 יחשב כהסדר בפירוק ויחולו עליו הוראות סעיף 350 ט"ו לחוק החברות, כיוון שמדובר בהליך תלוי ועומד, דהיינו הסדר הנושים שאושר יהיה ההסדר שיחייב בתיק הפירוק.
4. היתרה שתיוותר בקופת הנאמן, תוגש בקשה ביחס לחלוקתה.
5. נבקש את עיכב ביצוע ההסדר, עד שנבחן את הנושא מול מל"ל, לאור חוק חדלות פרעון החדש".

62. דברים אלו יש לקרוא, אם כן, על רקע נסיבותיהם. כאמור לעיל, הרקע למעבר מהסדר נושים להליך פירוק, היה רצונם של הצדדים לפזר את מסך ההתאגדות של החברה, על מנת שעובדיה יוכלו לזכות בגמלה מאת המוסד לביטוח לאומי, ותכלית זו מוסכמת על הכול.

63. לא זו אף זו, היא נלמדת, בין היתר, מתגובת המערערת מיום 03.07.2019, בה צוין על ידה מפורשות כי "במצב רגיל לא היתה סיבה מוצדקת לאפשר את ביטול הסדר הנושים". אולם, הסכמתה לפירוק החברה, התבססה על העובדה "[ש]גם היום עובדי העבר של החברה המבקשים את ביטול הסדר הנושים, עדיין עובדים עם המשקיע ובמטרה לסייע

בידיהם לקבל את הכספים המגיעים להם מביטוח לאומי" (סעיף 9 לתגובה) (ההדגשה במקור).

64. מסקנה זו נתמכת גם בניסיונם של כלל הצדדים לצמצם עד כמה שניתן את ההשלכות הנלוות לפיזור מסך ההתאגדות, ובפרט ביחס לזכויותיה של המערערת; וניסיונם זה מלמד, אם כן, על כך שהם ראו במהלך זה כמהלך טכני בלבד. כך למשל, במסגרת סעיף 2 להחלטה מיום 24.09.2019 הוסכם כי למערערת יושב סכום של 115,000 ש"ח, זאת ככל הנראה, על מנת לפצותה בגין העובדה שמתן צו לפירוק החברה, היה כרוך באובדן הסיווגים הקבלניים של החברה; שהלוא, כפי שעולה עוד מההחלטה מיום 19.12.2016, כל מטרתה של הקפאת ההליכים הייתה מלכתחילה לשמור על הסיווגים הקבלניים של החברה, על מנת למוכרם לצד שלישי – היינו למערערת עצמה.

65. זאת ועוד. במסגרת תשובתו לערעור ציין הנאמן בעצמו, כי כחלק מהסכם ההשקעה "כלל נכסי החברה" נמכרו למערערת (עמוד 4 לתשובה); כי בהמשך, בעת המעבר להליך הפירוק, הסכימו הצדדים "[ש]כל הנכסים שהועברו לרוכשת – יוותרו בידי הרוכשת" (עמוד 9 לתשובה); וכן כי מעבר זה נעשה באופן פרוספקטיבי בלבד (ראו גם: ע"א 6010/99 ע"ד דוד ששון, כמנהל המיוחד של חברת תבור, תעשיות שיש בע"מ (בפירוק) נ' כונס הנכסים הרשמי, פ"ד נו(1) 385, 400 (2001)). אם בכך לא די, הדברים עולים גם מתגובת הממונה מיום 18.09.2019, בה צוין כי "למעשה יחד עם מניות החברה רכש המשקיע את כלל פעילות ורכוש החברה [...] [לכן – ח' כ'] נראה כי למשקיע לא ייגרם נזק של ממש מפירוק החברה" (ההדגשה הוספה – ח' כ').

66. את האמור בעמדתו זו של הממונה, ניתן להבין גם על רקע הסכמת הצדדים להחיל בעניינם את סעיף 350טו לחוק החברות. אבאר: סעיף זה, שבוטל עם כניסתו לתוקף של חוק חדלות פירעון החדש, הסדיר בעבר את המעבר מהליכי הבראה לפירוק. בתוך כך נקבע בו, כי בעת מעבר מהליך הבראה להליך פירוק, "יראו את בקשת הפירוק כאילו הוגשה במועד תחילת הליכי הבראה, ואת צו הפירוק כאילו ניתן במועד מתן צו הקפאת ההליכים" (סעיף 350טו(1) לחוק החברות); וכי לצד זאת, "יראו חוזים או עסקאות שבהם התקשר בעל התפקיד, או העברת נכס או תשלום שביצע, ובכלל זה מעשה שעשה לשם כך, כאילו נעשה על ידי המפרק" (סעיף 350טו(3) לחוק החברות).

67. תכליתה של הוראה אחרונה זו, היא לתמרץ מתן אשראי לחברות המצויות בהליכי הבראה, זאת בדרך של שמירת רציפות בין הליך ההבראה ובין הליך הפירוק, במקרה שהליך ההבראה נכשל – תוך מתן תוקף לעסקאות ולהעברות נכסים שהתבצעו בתקופת ההבראה (יחיאל בהט הבראת חברות 519-520 (2013)). בכך, ביקש המחוקק,

בין היתר, לספק הגנה לצד שלישי אשר נכון היה להזרים כספים לחברה לצורך הבראתה, באמצעות הידיעה כי לא יהיה בכשלוך ההליך כדי לגרוע מן הזכויות שהוקנו לו זה מכבר, במהלך תקופת ההסדר. בראי האמור, הרי שלא בכדי קבע גם בית משפט קמא בהחלטתו מושא הערעור, כי הליך הפירוק הוא אך המשכו הישיר של הסדר הנושים, ולכן "יש לראות בשינויים המחוייבים את ההסדרים שהיו קודם לכן כממשיכים".

68. בענייננו אם כן, כפי שציין גם הנאמן, ניתן להבין כי הצדדים ביקשו להחיל את סעיף 350טו לחוק החברות על מנת לשמור על כך שכלל נכסי החברה ייוותרו נקיים מכל זכות נוגדת, וכן להעבירם לידיה של המערערת – יחד עם מתן צו הפירוק, ושינוי סטאטוס החברה (סעיף ב' לתשובת הנאמן). כך למשל, הצדדים אינם חלוקים ביחס לשאלה האם המלאי העסקי של החברה הועבר לידי המערערת בעת המעבר משלב ב' לשלב ג', ובכך יש כדי ללמד, לטעמי, על כוונתם אף ביחס לזכות הניצבת במוקד הערעור דנן.

69. עינינו הרואות, כי מתן הצו לפירוק החברה נועד להיות צעד פורמלי וטכני בלבד, המאפשר לעובדים לתבוע צד שלישי – המוסד לביטוח לאומי. הא ותו לא. מובן, כי הפירוק לא היה כרוך בכל ניסיון או שאיפה לשנות את מערך הזכויות והחובות שבין החברה ובין הנושים, בין המערערת ובין החברה או בין המערערת ובין הנושים. לא זו אף זו, כאמור, על מנת "לאזן" השלכות נלוות ובלתי רצויות הכרוכות בפירוק החברה, דומה כי הסכימו הצדדים על כך שהמערערת תזכה בפיצוי כספי – וזאת בשל אותן השלכות אשר היו ברורות וידועות לכל.

70. לגישה, אם כן, מהסכמת הצדדים לעבור מהסדר נושים לפירוק משתמעת כוונה להמחות למערערת, בהמחאה מושלמת, את כלל הזכויות והנכסים שהיו בידי החברה באותה העת, וכך גם את כל החבויות שהיא צברה בתקופת ההסדר, על מנת שהמערערת תוסיף להפעיל את נכסיה, בתקופה שלאחר הפירוק. לא בכדי, ציין בא כוח המערערת בדיון שהתקיים לפנינו, כי הוא אינו חולק על כך שעל מרשתו לשאת גם בחובות שנוצרו בתקופת ההסדר.

71. מסקנה זו, מתיישבת לטעמי עם לשון ההסכמה בין הצדדים ועם נסיבות כריתתה; עם ההיגיון העסקי והכלכלי של הסדר הנושים והסכם ההשקעה; וכן עם מידת ההגינות והשכל הישר. בתוך כך אציין, כי אין זה סביר שהסכמת המערערת למתן צו הפירוק, כללה מניה וביה ויתור על זכאות ליתרת מס שצמחה בתקופת ההסדר (ובגין מס ששולם על ידה באותה העת), במהלכה החזיקה במלוא מניות החברה; זאת, כאמור, בראי העובדה שהמעבר להליך של פירוק בענייננו נועד להוות מהלך טכני ככל שניתן. כך, נראה כי כלל הצדדים הבינו ואף הסכימו כי כלל פירות פעילותה של החברה באותה העת

– יועברו לידי המערערת, יחד עם פירוק החברה. שהלוא, על הכול מוסכם כי זכויות שנצברו לזכות החברה בגין פעילותה בתקופת ההסדר יוקנו למערערת, אף אם פנייה בעניין פירעון תיעשה על ידיה רק לאחר הפירוק. ואם כך – מה נשתנו רווחים בגין פעילות לעומת יתרת מס בגין אותה פעילות? ובכן, לא שוכנעתי כי נשתנה, ואף המשיבים לא סיפקו בידינו נימוק משכנע בעניין זה.

72. יתרה מכך, בבחינת מידת זיקתה של המערערת לכספים אלה – ברי, כי יתרת מס אשר צמחה בגין פעילות החברה במהלך תקופת הסדר הנושים, בה הפעילה המערערת את החברה; קשורים באופן הדוק למערערת, באופן שאף עשוי להקים לה זכות מעין קניינית בהם (ראו והשוו: רע"א 7708/23 גוליבר אנרג'י בע"מ נ' עו"ד ליהי בלומנפלד, פסקאות 30-33 (22.09.2024) (להלן: עניין גוליבר)).

73. מן הדברים עולה, כי יש לראות את כלל הנכסים שהיו בידי החברה בשלב ב', כנכסים שהומחו למערערת, כאשר הם ממילא נקיים מכל זכות נוגדת בעת המעבר לשלב ג', דהיינו במסגרת מתן הצו לפירוק החברה. נפקותה של קביעה זו היא, כי "עם השלמת ההמחאה מועברת הבעלות בזכות החוזית אל הנמחה, והממחה חדל מהיות בעל הזכות הנדונה" (דויטש, בעמוד 169; ראו גם: ע"א 9955/09 יוגב נ' יוסף, פסקה 30 (28.08.2012)). בענייננו, אם כן, הפכה המערערת להיות בעליה של הזכות האובליגטורית לדרוש את יתרת המס שנוצרה בתקופת ההסדר; ולחברה שפורקה (ולקופת הפירוק) – נותקה הזיקה ממנה. אשר על כן, ממילא יש לקבוע כי המערערת בעלת מעמד כלפי הרשות, המאפשר לה לדרוש ממנה את מימוש הזכות האמורה, ככל שזו קיימת.

74. למען הסר ספק, ובשל חשיבות הדברים אציין פעם נוספת, כי מדובר בהמחאה הנוגעת אך ורק לזכויות שהיו בידי החברה באותה העת, ואשר צמחו, כאמור לעיל, במהלך תקופת ההסדר. לעומת זאת, נכסים שהוחרגו, מלכתחילה, מרכישת המניות במסגרת הסכם ההשקעה (כגון הזכות לגבות חובות עבר של החברה), כמו גם זכויות עתידיות – מוקנות כולן לקופת הפירוק (לעניין נכסי עתיד, שנוצרו לאחר מתן צו הפירוק, ראו: סעיף 216(1) לחוק חדלות פירעון), ולמערערת אין זכות בהן.

75. יחד עם זאת, מובן כי אין בעובדה שהמערערת פנתה לרשות המסים בהתייחס ליתרת המס רק לאחר שהחברה פורקה, כדי לגרוע מזכויותיה ביחס אליה; שכן, כאמור לעיל, ככל שהזכות לדרוש את יתרת המס צמחה כבר בתקופת ההסדר, היא הומחאה למערערת עם המעבר להליך פירוק. מובן, אם כן, כי המועד בו נעשתה הפנייה לרשות המסים על מנת שזו תפרע את הזכות שהתגבשה זה מכבר – אינו המועד שמכריע בתחרות

הזכויות בין הצדדים, אלא תחרות זו צריך שתוכרע על פי המועדים בהם התגבשה והומחתה הזכות.

76. יודגש בהקשר זה, כי אין בכל האמור לעיל כדי לפרוץ את עקרון האישינות המשפטית הנפרדת של החברה, והדברים האמורים גם אינם מושתתים על דוקטרינת "הרמת מסך הפוכה"; דהיינו, אין מדובר בייחוס זכותה של החברה לדרוש את יתרת המס לבעלת המניות בה, המערערת, באמצעות סעיף 6(ב) לחוק החברות (ראו למשל: גושן ואקשטיין, בעמוד 151). שכן, כפי שהובהר לעיל, מדובר בהמחאת זכות אובליגטורית, שנעשתה בהסכמת כלל הצדדים הנוגעים בדבר, לרבות הנאמן. אשר על כן, ובשים לב לכך שההמחאה בוצעה במסגרת הליך חדלות פירעון, תחת פיקוחו של בית המשפט וכהמשך ישיר להסדר נושים שאושר כדין – אין גם מקום לטענתה של רשות המסים, לפיה המחאת הזכות נוגדת את כללי ועקרונות החלוקה (השוו: חאלד כבוב, רעות אברהם-גדליה ואלון לוקסנבורג "מבחן הרווח בחלוקת דיבידנדים: על ודאות בדרך שבין העבר, ההווה והעתיד" פורום עיוני משפט מ"ז 2, 4 (2023); עניין הדומי, בפסקה 15; עניין עברי, בפסקה 24).

77. בשולי הדברים מצאתי לציין גם, כי יש לדחות את טענת רשות המסים לפיה המערערת ביקשה "להתנער" מחובות שנצברו במהלך תקופת ההסדר. שכן, כפי שפירטתי לעיל בהרחבה, הצהרת המערערת לפיה היא צריכה לשאת בחובות אלה, נזכרה כבר בערעורה (סעיף 21 להודעת הערעור), וכך גם הצהיר מספר פעמים בא כוחה בדיון שהתקיים לפנינו, תוך שציין, בין השאר, כי "כל מה שנעשה לאחר הסדר הנושים שלי הוא לטוב ולרע. זה לא רק דבש. יש אחריות שאנו נותנים היום ללקוחות. כל הפעילות שביצענו מפברואר 2017 ואילך, בין אם בלי הח"פ הכל שלנו". כך או כך, המערערת לא הייתה יכולה להתנער מחובתה זו, שכן היא קבועה באופן מפורש בסעיף 9.2.1. להסכם ההשקעה, וכאמור לעיל, החובות שצברה החברה בתקופת ההסדר הומחו אף הם למערערת, בעת המעבר להליך הפירוק.

סוף דבר

78. סיכומם של דברים הוא, כי יש לקבוע שכלל הנכסים שהיו בידי החברה ערב פירוקה, הומחו למערערת בעת המעבר מהסדר נושים להליך פירוק. בתוך כל אלה, הועברה לידי המערערת גם הזכאות לקבל יתרת מס שצמחה במהלך תקופת ההסדר בגין מס ששולם בתקופה זו, ככל שצמחה זכות כאמור. בנסיבות אלה, יש גם לקבוע כי המערערת היא בעלת מעמד אל מול רשות המסים, בהקשר זה, המאפשר לה לדרוש את מימוש הזכות להחזר מס בגין תקופה זו. זו העת להדגיש שוב: דברים אלו נוגעים אך ורק להקשר

בו הם נאמרו, דהיינו אך ורק לזכאות להחזר מס שנוצרה, ככל שנוצרה, בשלב ב' שלעיל, דהיינו – בתקופת ההסדר.

79. כפי שציינתי בראשית הדברים, משעה שגובה הזכאות להחזר המס שבמחלוקת, כמו גם מועד היווצרותה, לא נדונה וממילא לא הוכרעה במישור העובדתי על-ידי בית משפט קמא – אין בית משפט זה יכול להכריע בה. אולם כך או כך, סבורני כי מדובר בבירור לא מורכב ואף שגרתי, אותו תוכל המערערת לערוך ישירות מול רשות המיסים, וללא צורך בהמשך התדיינות משפטית. ברי, כי ככל שתתעורר מחלוקת בעניין זה, תהא פתוחה לפני כלל הצדדים הדרך לפנות לבית משפט של חדלות פירעון, ולטעון טענותיהם בנדון. במקרה כאמור, ההכרעה העקרונית בשאלת הזכאות הוכרעה במסגרת פסק דינו זה, והבירור, ככל שיידרש, הוא לצורך קביעה עובדתית ביחס לגובה הזכאות ומועד היווצרות הזכות, ובעניין זה בלבד.

80. בשולי דבריי אציין, כי מאחר שבית משפט קמא קבע כי אין הוא מכריע בשאלת זכותה של רשות המיסים לערוך קיזוז לפי סעיף 255 לחוק חדלות פירעון, הרי שטענות הצדדים שמורות להם, ככל שרשות המיסים תבקש לשוב ולדון בעניין. כן מצאתי לציין בהקשר זה, מבלי לטעת מסמרות בדבר, כי בהתאם להסדר הנושים, המערערת רכשה את מניות החברה, ולאחר מכן את נכסיה ערב הפירוק – כאשר הם נקיים מכל זכות נוגדת, בהתאם לסעיף 34א לחוק המכר. במובן זה, דרישת רשות המיסים לקזז חובות עבר שהוטלו על החברה (בגין שנות המס 2015-2016) כנגד זכויות שהומחו למערערת כדין ובמסגרת הליך חדלות פירעון, אינה מובנת מאליה, ודורשת דיון מעמיק.

81. כן מצאתי להעיר בשולי הדברים, בהתייחס לפסק הדין שניתן בעניין גוליבר בסמוך לפני מתן פסק דין זה; ובהתאם להערת חברי השופט גרוסקופף בסיום הדברים שם, ששלובים ועולים בקנה אחד עם אותם הדברים שנדונו במסגרת הערעור כאן – כי אכן ראוי ונכון כי צדדים להסכם מסחרי, אף בגדריו של הליך חדלות פירעון, יתנו דעתם ויסדירו באופן מפורש את זכויותיהם וחובותיהם ההדדיות. בכלל זאת מצופה, כי דעתם תינתן גם להתפתחויות שונות אשר עשויות להתעורר במהלך הדרך, וכי הדברים ימצאו ביטויים במסגרת הסכמותיהם המפורשות, ואף יובאו לפני בית המשפט (שם, פסקה 34). גם במקרה זה, לו היו הצדדים נוהגים כך, היה בכך כדי לייתר את הצורך של בית משפט זה לנתח באופן מהותי את ההסכמות שגובשו בין הצדדים, לצורך השלמת החוסר החוזי. ומוטב היה כך.

82. בהתאם לכל האמור לעיל, אציע לחבריי כי נורה על קבלת הערעור, במובן זה שייקבע כי המערערת היא בעלת הזכות האובליגטורית לקבלת יתרת המס שנצברה, ככל

שנצברה, במהלך תקופת הסדר הנושים; ומשכך, היא גם בעלת מעמד מול רשות המיסים לדרוש זכאותה בה.

83. בנסיבות העניין, נוכח מורכבותן של הסוגיות שנדונו לפנינו – אציע לחברי שנקבע כי כל צד יישא בהוצאותיו.

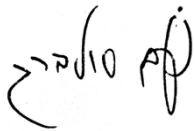



---

חאלד כבוב  
שופט

השופט נעם סולברג:

דעתי כדעתו של חברי, השופט חאלד כבוב, בפסק דינו הממצה, על סמך נימוקיו הנכוחים.




---

נעם סולברג  
שופט

השופטת רות רונן:

אני מסכימה.




---

רות רונן  
שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט חאלד כבוב.

ניתן היום, ח' תשרי תשפ"ה (10 אוקטובר 2024).



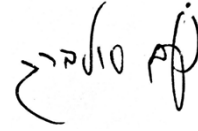
---

רות רונין  
שופטת



---

חאלד כבוב  
שופט



---

נעם סולברג  
שופט