



בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 37896-11-21 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

מספר בקשה: 55

עו"ד אלעד עפארי בתפקידו כנאמן לחברת דחף מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ (להלן: "החברה")

המבקש:

נגד

המשיבים:

1. אגף מס הכנסה
פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד נינה פריימן
היחידה לפירוקים, כינוס נכסים ופש"ר

2. הממונה על חדלות פירעון ושיקום כלכלי תל-אביב
ע"י ב"כ עו"ד מור מהלל כהן

פסק דין

לפני בקשה מטעם הנאמן להורות לאגף מס הכנסה (להלן: "מס הכנסה") להשיב לקופת החברה סך של 2,203,968 ₪ בתוספת הפרשי הצמדה וריבית בגין החזרי מס שקוזזו שלא בהתאם להוראות הדין.

הרקע העובדתי

1. ביום 12.1.22 ניתן כנגד החברה צו פתיחת הליכים ועו"ד אלעד עפארי מונה כנאמן לחברה.

2. מס הכנסה הגיש 3 תביעות חוב כנגד החברה:

האחת, בגין חוב שומה לשנת 2017.

השנייה, בגין חוב שומה לשנים 2015, 2016 ו-2018.

והשלישית, בגין חוב ניכויים.



בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 37896-11-21 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

3. ביום 15.2.22 (כחודש לאחר מתן צו פתיחת ההליכים) אושר ע"י פקיד השומה דו"ח כספי שהוגש ע"י החברה לשנת 2019, והוכר חוב של מס הכנסה לחברה בסך של 599,141 ₪ בגין החזר ניכוי מס במקור לשנת 2019.
4. ביום 19.10.22 (כ-9 חודשים לאחר מתן הצו) לאחר שהנאמן הגיש דו"ח כספי לשנת 2020, הוכר חוב של מס הכנסה לחברה בסך של 2,163,915 ₪ בגין החזר ניכוי מס במקור לשנת 2020. עם זאת, החלק הארי של חוב זה קוזז ע"י מס הכנסה בגין חוב עבר לרבות ריביות וקנסות שהצטברו עד למועד הקיזוז.
5. לאחר שנוהל דין ודברים עם מס הכנסה, סוכם כי יועבר לקופת החברה הסכום שאינו שנוי במחלוקת והנאמן יבחן לאחר מכן את טענות הקיזוז של מס הכנסה.
6. מס הכנסה העביר לחשבון הנאמן בחודש מאי 2023 סך של 787,536 ₪ ואת היתרה קיזז בגין חובות העבר (בגין שנת 2019 קיזזה סך של 599,141 ₪ ובגין שנת 2020, סך של 1,604,827 ₪).
7. ביום 10.7.23 שלח הנאמן למס הכנסה מכתב ובו דרישה להשבת הכספים בגין החזר המס לשנים 2019-2020.
- מס הכנסה השיב במכתב מיום 24.7.23 וטען כי מאחר שמדובר בחוב עבר, עומדת לו זכות הקיזוז.
8. לאור עמדה זו, הנאמן הגיש את הבקשה שלפני.

טענות הצדדים

טענות הנאמן

9. סעיפי החוק הרלבנטיים הם סעיף 255 לחוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי, תשע"ח- 2018 (להלן: "החוק") יחד עם סעיפים 1-2 לחוק קיזוז מיסים, תש"ס- 1980 (להלן: "חוק קיזוז מיסים").
10. שילוב שתי ההוראות הנ"ל קובע שני תנאים מצטברים לביצוע קיזוז חוב ע"י מס הכנסה:
 - א. כי מדובר בחובות עבר לפי החוק, הן של מס הכנסה והן של החברה.





בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 37896-11-21 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

ב. כי "הגיע המועד להחזרתו או לתשלומיו" של חוב העבר המגיע לחייב מאת מס הכנסה.

11. בהתאם לדיני המס, חוב מס נוצר במועד צמיחת ההכנסה החייבת ולא במועד ביצוע ההליך השומתי לבחינתו. לכן, אין חולק כי חוב החברה למס הכנסה, המתייחס לשנים 2015-2021, הינו חוב עבר.

12. עם זאת, לטענת הנאמן, החוב הנגדי של מס הכנסה לחברה נוצר עם הגשה ואישור הדו"חות הכספיים של החברה ומאחר שהאישור ניתן לאחר מתן צו פתיחת ההליכים, אין מדובר בחוב עבר והוא אינו ניתן לקיזוז. זאת, מהטעמים הבאים:

א. צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) מסדיר את החובה לנכות מס במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים. מס הכנסה רואה בניכוי מס במקור אמצעי להבטחת גביית המס העתידי. למעשה, ניכוי מס במקור מהווה מקדמה על חשבון תשלום המס.

ב. המנגנון הקבוע בדין להשבת תשלום מס ביתר הוא באמצעות הגשת דו"חות כספיים למס הכנסה.

ג. החבות של מס הכנסה להשבת הכספים מתגבשת בחלוף 90 יום ממועד הגשת הדו"חות הכספיים.

ד. מועד הגשה ואישור הדו"חות הכספיים הוא המועד אשר יוצר את החוב של מס הכנסה כלפי הנישום. מפנה לת"צ (מינהליים ת"א) 1438-05-20 **דוד אוחנה נ' מנהל רשות המיסים** (17.10.21) (להלן: "**עניין דוד אוחנה**"), בו נקבע כי מועד הגשת הדו"ח הוא המועד המכונן את הזכות להחזר). לפיכך, החבות של מס הכנסה כלפי החברה נוצרה לאחר מתן צו פתיחת ההליכים והיא אינה ברת קיזוז.

ה. הדבר מתיישב עם הפרשנות המצמצמת שנקבעה בפסיקה ביחס לזכות הקיזוז, הפוגעת בעקרון השיוויון בין נושים.



בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 37896-11-21 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

13. בענייננו, הקיזוז שנעשה ע"י מס הכנסה כלל גם חוב בגין ריביות שהצטברו לאחר צו חדלות הפירעון וכן קיזוז חוב בגין קנסות. זאת, בזמן שהדין קובע כי ריביות וקנסות הם בגדר חוב נדחה. בדרך זו מס הכנסה השיג יתרון בלתי הוגן כלפי יתר הנושים.

טענות מס הכנסה

14. כפי שחוב מס של נישום נוצר במועד צמיחת ההכנסה החייבת ולא במועד ביצוע ההליך השומתי, הוא הדין גם ביחס להחזר המס לו זכאי הנישום ממס הכנסה. כל פרשנות אחרת היא שגויה ומגמתית.

15. הנאמן טוען כי המועד הקובע הוא מועד הגשת הדו"חות הכספיים. יש לדחות טענה זו, מהטעמים הבאים:

א. הדו"ח לשנת 2019 הוגש ביום 2.6.21, עובר למתן צו פתיחת ההליכים, ולכן לגביו יש לדחות את הבקשה על הסף.

ב. החזר המס לשנת 2020 צמח כתוצאה מהגשת הדו"ח הכספי של אותה שנה והוא מתייחס מיסויית לשנת המס 2020.

ג. מועד יצירת החזר הוא מועד אירוע המס עצמו, קרי בשנים 2019-2020, ולא במועד בו הוגשו הדו"חות. אישור הדו"חות מהווה פעולה טכנית בלבד.

ד. פסק הדין עליו מסתמך הנאמן בעניין דוד אוחנה אינו רלבנטי. פסק הדין מתייחס לדיני מע"מ ועוסק בחשבון בלו ולא בפקודת מס הכנסה. לא ניתן לגזור גזירה שווה בין הגשת בקשה להחזר בלו ע"י משתמש הדלק לבין חובת הגשת דו"ח ע"י נישומים למס הכנסה.

ה. בית המשפט העליון בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש- משרד האוצר נ' דניאל שחר דן, פ"ד נו(2) 297 דן בפרשנות סעיף 159א' לפקודת מס הכנסה ביחס להחזר מס ביתר בעקבות דו"ח וממנו ניתן ללמוד כי קיים קשר חד חד ערכי בין החזר המס לבין הדו"ח המוגש ולנתונים המיסויים העולים ממנו.





בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 37896-11-21 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

1. גם אם הקיזוז הוא חריג לעקרון השיוויון, אין מחלוקת שבהתקיים התנאים הקבועים בדין, קיימת למס הכנסה זכות לקיזוז החזר חוב כנגד חובה של החברה כלפיו.

16. לטענה כי ריביות הן בגדר חוב נדחה אין בסיס בדין. הנאמן מנסה לייצר הפרדה בין רכיבי החוב לצורך הפעלת זכות הקיזוז, אך מדובר בהפרדה מלאכותית שכל מטרתה לפגוע בזכות הסטטוטורית של מס הכנסה.

תשובת הנאמן

17. אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים. המחלוקת היא משפטית טהורה.

18. אכן כטענת מס הכנסה, קיים הבדל בין דו"ח 2019 לבין דו"ח 2020. בעוד שדו"ח 2019 הוגש לפני מתן צו פתיחת ההליכים ואושר לאחריו, הדו"ח לשנת 2020 הוגש ואושר לאחר מתן הצו, אלא שרמס הכנסה מתנגד אף להשיב את סכום החזר המס לשנת 2020 שקיזז.

19. אין חולק כי החזר המס מיוחס לשנים 2019 ו-2020 וכי יש קשר בין שנת המס לבין החזר המס. השאלה שבמחלוקת היא מתי נוצר החוב ולא לאיזה תקופה הוא מתייחס או קשור.

20. טענת מס הכנסה כי הגשת ואישור הדו"חות הם בגדר פעולה טכנית, אינה נכונה. מדובר בעניין מהותי. קיים הבדל תהומי בין חוב של נישום לתשלום מס לבין חוב של מס הכנסה לשלם החזר מס. החוב של הנישום אינו כרוך ומותנה בהגשת דו"ח כספי מטעמו ועל כן החוב נוצר עם יצירת ההכנסה והנישום חייב לשלמו גם אם הוא לא מגיש דו"ח כספי. מנגד, ביחס לחוב של מס הכנסה, הוא לא נוצר עם ההכנסה של הנישום אלא רק עם הגשת הדו"ח הכספי ואישורו. לכן אין המדובר בפעולה טכנית אלא במעשה שמחולל ויוצר את החבות של מס הכנסה להשבה ואף קובע את שיעור החוב.

21. הפסיקה אליה מפנה מס הכנסה אך מחזקת את הפרשנות המוצעת ע"י הנאמן כי הגשת הדו"ח היא שיוצרת את החזר המס.

22. באשר לריביות ולקנסות, סעיף 231 לחוק קובע כי ריבית נוספת תפרע רק לאחר תשלום מלוא החובות הכלליים כאשר סעיף 236 קובע כי הריבית שהצטברה לאחר מתן צו פתיחת ההליכים הינה



בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 37896-11-21 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

ריבית נוספת אשר נדחת לאחר פירעון החובות הכלליים. לכן, הפרשנות המוצעת ע"י מס הכנסה פוגעת בעקרון השיוויון.

עמדת הממונה

23. הממונה נוטה לקבל את עמדת מס הכנסה, שהרי החזר המס משוייך לשנים 2019 ו-2020, קרי לפני מועד מתן צו פתיחת ההליכים ולכן ניתן לקזזו.

24. העובדה כי זכות הקיזוז התגלתה לאחר מתן הצו ובעקבות הגשת הדו"חות הכספיים, אינה משנה מושכלה זו של היווצרות החוב בשנים 2019-2020.

25. על כן, קיימת למס הכנסה הזכות לקיזוז בהתאם להוראות סעיף 255 לחוק.

דיון והכרעה

26. כבר עתה יצויין כי פסק דין זה מתייחס להחזר מס לשנת 2020 בלבד מאחר שמוסכם שהדו"ח הכספי לשנת 2019 הוגש עובר למתן צו פתיחת ההליכים ולכן הקיזוז שנעשה ביחס לשנת מס זו, נעשה כדין.

27. הסעיפים הרלבנטיים למחלוקת שבין הנאמן לבין מס הכנסה הם סעיפים 255 לחוק וסעיפים 1-2 לחוק קיזוז מיסים.

28. סעיף 255 לחוק קובע:

"255. נושה רשאי לקזז חוב עבר שהחייב חב לו כנגד חוב עבר שהוא חב לחייב, כערכם במועד

מתן הצו לפתיחת הליכים, ולהגיש תביעת חוב על היתרה, בהתקיים אחד מאלה:

(1) חובות החייב והנושה כרוכים זה בזה;

(2) נטילת חובות הדדיים וההסתמכות על זכות הקיזוז הן חלק ממהלך עסקי הרגיל של

החייב או הנושה, וחוב העבר שהנושה מבקש לקזז נוצר במסגרת עסקי ההדדיים עם החייב;

(3) החובות ניתנים לקיזוז לפי חוק קיזוז מיסים, התש"ס-1980, או לפי סעיפים 312 או 315

לחוק הביטוח הלאומי".



בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 37896-11-21 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

29. סעיף 1 לחוק קיזוז מיסים קובע:

"החזר מס" - כל סכום שיש להחזירו או לשלמו לחייב במס על פי חוק מס, ואשר הגיע המועד להחזרתו או לתשלומו."

סעיף 2(א) קובע:

"(א) החזר מס ניתן לקיזוז כנגד כל חוב מס ובלבד שאין עוד זכות להשגה, לערר או לערעור על סכום החוב."

30. יוצא, איפוא, כי קיזוז חוב ע"י מס הכנסה מותנה בכך שהחובות ההדדיים הם "חובות עבר" וכי הגיע המועד להחזרתו או לתשלומו של חוב העבר, המגיע לחייב מאת מס הכנסה.

31. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בשאלה האם מס הכנסה לחברה הוא "חוב עבר" כהגדרתו בחוק, בהתייחס לעובדה שמקורו של חוב מס הכנסה לחברה הינו בהחזר ניכוי מס במקור ששולם ביתר, שהתגבש עם הגשה ואישור הדו"ח הכספי של החברה לשנת 2020, כאשר הדו"ח הוגש ואושר לאחר מתן צו חדלות הפירעון.

32. ככל שייקבע כי חוב מס הכנסה נוצר עם הגשת ואישור הדו"ח הכספי לשנת 2020, כטענת הנאמן, אזי אין המדובר ב"חוב עבר" ולא ניתן לקזזו כנגד חוב החברה למס הכנסה.

33. על פי דיני המס, ועל כך אין חולק, חוב המס (של הנישום כלפי מס הכנסה) נוצר במועד צמיחת ההכנסה לנישום ללא קשר או זיקה למועד הגשת הדו"ח ע"י הנישום. אך מהו המועד בו נוצר החוב של מס הכנסה כלפי הנישום? האם במועד הגשת הדו"ח ואישורו, או ביום בו נולדה זכותו של הנישום להחזר מס ששולם על ידו ביתר.

34. אין בידי לקבל את עמדת הנאמן לפיה התגבשות חובת ההשבה של עודפי הכספים, נוצרה רק לאחר ובכפוף להגשת הדו"חות הכספיים. גם לפני הגשת הדו"חות הייתה קיימת חובה של מס הכנסה להשיב לנישום את עודפי הכספים שהצטברו בידיו ואשר שולמו ע"י הנישום ביתר, גם אם לא היה ברור, קודם לאישור הדו"חות, מהו ההיקף הכספי של החזר הצפוי. הגשת הדו"חות הכספיים



בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 21-11-37896 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

ואישורם קובעים את היקף הסכום ששולם ביתר (שיש להשיב) אך אינם קובעים את עצם זכותו של הנישום להחזר.

35. ביחס לחוב מס נקבע בע"מ 1019/08 לינוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (23.10.11) מפי השופט אלטוביה:

"יתרה מכך, חוב המס בגין הכנסה חייבת נוצר במישור המהותי במועד צמיחת ההכנסה החייבת. ההליך השומתי נועד לברר את גובהו של החוב אולם אינו יוצר אותו. גם אם גובה חוב המס הסופי נקבע שנים לאחר שהתקבלה ההכנסה החייבת, הרי שהיווצרות חוב המס היא בשנת המס שבה התקבלה ההכנסה. לא מועד קביעת השומה יוצר את חוב המס ולו בהקשר של הסוגיה שבפני אלא מועד צמיחתה או קבלתה של ההכנסה החייבת לפי שיטת הדיווח של הנישום או מועד אירוע המס. קל להמחיש הדברים באירוע מס הוני, מועד מימוש נכס הון או יום מכירת זכות במקרקעין יוצרים חבות מס. מועד קביעת המס הוא מועד התגבשות החוב שנוצר בעת אירוע המס."

36. אמנם קביעה זו מתייחסת לתשלום מס ע"י הנישום למס הכנסה, אך היא תקפה גם ביחס להחזר מס ששולם ביתר. בהגשת הדו"ח הכספי נוצרה יתרת הזכות לנישום. במועד זה נקבע סכום ההחזר אך הזכאות להחזר נוצרה זה מכבר, בשנת המס הרלבנטית בה שולם המס ביתר. אין זה סביר בעיני שההכנסה של הנישום והמס המתחייב ממנה ישולמו על ידו או ייזקפו לחובתו בשנת מס מסויימת ואילו החזר המס לו הוא זכאי, ייזקף לזכותו בשנת מס אחרת, שאינה שנת המס בגינה שולם המס ביתר.

37. בענייננו, הדו"ח השנתי לשנת המס 2020 הוגש ביום 17.3.22 (לאחר מתן הצו) והוא מתייחס, כאמור, לתשלומים עבור שנת המס 2020. לו הייתה מתקבלת טענת הנאמן, הזכות להחזר המס לו זכאית החברה הייתה נוצרת 2022, בעוד שההכנסה שבגינה היה על החברה לשלם מס למס הכנסה נוצרה בשנת 2020, תוצאה, שאין לה כל היגיון כלכלי.

38. זאת ועוד. סעיף 159(א) לפקודת מס הכנסה קובע לגבי התקופה שמתום שנת המס ועד ליום ההחזר או מיום התשלום (של המס ביתר) עד ליום ההחזר, כי סכום ההחזר יישא הפרשי הצמדה וריבית.





בית המשפט המחוזי בלוד

חדל"ת 37896-11-21 שמואל נ' דחס מנוף ושירותים אשקלון (1979) בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

29 באוגוסט 2024

לפני כבוד השופטת עירית וינברג-נוטוביץ

עצם הקביעה בדבר הוספת הפרשי הצמדה וריבית מצביעה על כי הזכות להחזר נוצרת עם תשלום המס ביתר בשנת המס הרלבנטית ולא במועד הגשת הדו"ח, כטענת הנאמן.

39. עולה מהאמור לעיל כי חוב החברה למס הכנסה הינו חוב עבר וחוב מס הכנסה לחברה מהווה, אף הוא, חוב עבר, כך שמתקיימים תנאי סעיף 255 לחוק.

40. אמנם קיזוז כאמור יש בו כדי לפגוע בעקרון השיוויון בין נושים ולהקטין את מסת הנכסים העומדים לחלוקה בין כלל נושי החברה, אך מרגע שהמחוקק קבע את התנאים לביצוע הקיזוז והם מתקיימים, יש להתיר את ביצוע הקיזוז.

41. באשר לטענת הנאמן לפיה הקיזוז שבוצע ע"י מס הכנסה כלל גם פירעון של חוב בגין ריביות וקנסות שהצטברו, סעיף 235 לחוק קובע שחובות כלליים יכללו הפרשי הצמדה וריבית (לפי דין או הסכם) עד למועד מתן הצו לפתיחת הליכים. לפיכך, בהנחה שהריבית שהצטברה עד למועד מתן הצו לפתיחת הליכים ושנפרעה באמצעות הקיזוז, תואמת את הוראות החוק, יש לאשר את הקיזוז, וכך גם לגבי קנסות שנוספו לחוב עד למועד מתן הצו. ככל שבאמצעות הקיזוז נפרעו ריביות וקנסות שהצטברו לאחר מועד מתן הצו לפתיחת ההליכים, על מס הכנסה להשיב את הסכום שקוזז (בניכוי ריבית שנוספה, ככל שנוספה, לסכום ההחזר בגין התקופה שממועד הצו ועד למועד ביצוע הקיזוז). הנאמן ומס הכנסה יבצעו את הבדיקות והחישובים הנדרשים בעניין זה על פי העקרונות הנ"ל.

42. לאור האמור לעיל, בקשתו של הנאמן נדחית, בכפוף לאמור בסעיף 41 לעיל.

43. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ה אב תשפ"ד, 29 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.

עירית וינברג-נוטוביץ

עירית וינברג-נוטוביץ, שופטת

