



בבית המשפט העליון

רע"א 1970/18

לפני: כבוד השופט נ' הנדל

המבקשת: מיכאל ביטוח עבודות בניה בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מע"מ

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי ירושלים מיום 22.02.2018 בע"מ 5932-09-16 שניתנה על ידי כבוד השופט א' דורות

בשם המבקשת: עו"ד יעקב קסטל

בשם המשיב: עו"ד הילה בז'ה-דולינסקי

החלטה

מונחת לפנינו בקשת רשות ערעור על החלטתו של בית המשפט המחוזי בירושלים מיום 22.02.2018 (ע"מ 5932-09-16, כב' השופט א' דורות), אשר בגדרה חויבה המבקשת בהפקדת ערובה כתנאי להגשת ערעור על שומת מס שהוצאה לה על-ידי המשיב, לשם הבטחת תשלום הוצאותיו, וזאת מכוח סעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: חוק החברות).

רקע וטענות הצדדים

1. המבקשת הינה חברה בע"מ שעיסוקה בתחום הבניה, אשר ניכתה מס תשומות על-פי חשבוניות מס שקיבלה מעוסקים ברשות הפלסטינית, אך לא הגישה למשיב דו"ח מיוחד כמתחייב מהוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ) ומצו ערך מוסף (דרישת דו"חות נוספים), התשנ"ו-1996. היות שעל-פי סעיף 38(ג)(2) לחוק מע"מ אי הגשת דו"ח מיוחד מובילה לשלילת הזכאות לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות הרלוונטיות, הוציא המשיב למבקשת שומת תשומות לשנים 2011-2014 וכן לשנת 2015. לאחר שהתברר שלגבי חלק מהחשבוניות האמורות הוגש הדו"ח המיוחד

כנדרש, תיקן המשיב את השומות בהתאם, כך שהשומה לשנים 2011-2014 הועמדה על סך 668,172 ₪ והשומה לשנת 2015 הועמדה על סך 28,028 ₪.

המבקשת הגישה בפני המשיב השגה על השומות המתוקנות, ולאחר שזו נדחתה ערערה על כך בפני בית משפט קמא. בעקבות כך ביקש המשיב מבית המשפט המחוזי לחייב את המבקשת בהפקדת ערובה להבטחת תשלום הוצאותיו במקרה שהערעור יידחה, וזאת, כאמור, בהתאם להוראות סעיף 353א לחוק החברות הקובע כדלקמן:

הוגשה לבית משפט תביעה על ידי חברה או חברת חוק, אשר אחריות בעלי המניות בה מוגבלת, רשאי בית המשפט שלו הסמכות לדון בתביעה, לבקשת הנתבע, להורות כי החברה תיתן ערובה מספקת לתשלום הוצאות הנתבע אם יזכה בדין, ורשאי הוא לעכב את ההליכים עד שתינתן הערובה, אלא אם כן סבר כי נסיבות הענין אינן מצדיקות את חיוב החברה או חברת החוק בערובה או אם החברה הוכיחה כי יש ביכולתה לשלם את הוצאות הנתבע אם יזכה בדין.

בית המשפט המחוזי קיבל את בקשת המשיב והורה למבקשת להפקיד ערובה בסך 25,000 ₪. מכאן הבקשה למתן רשות ערעור המונחת לפנינו.

המבקשת טוענת כי אין מקום להחלת סעיף 353א לחוק החברות בערעורי מס. לטענתה, תכלית הסעיף היא למנוע מחברה בע"מ נטולת נכסים להגיש תביעות כנגד ישויות שונות וזאת מבלי ליטול על עצמה, כחסרת יכולת כלכלית ובעלת ערבון מוגבל, שום סיכון אם תפסיד בהליך. לגישה, תכלית זו לא מתממשת בערעורי מס היות ומעמדו של הנישום המערער אינו כשל תובע "אמיתי" אלא כשל נתבע, משום שהוא נגרר לבית המשפט בעל כורחו כדי להתגונן מפני רשות המס, שהרי אם לא יעשה כן תהפוך השומה שהוטלה עליו לסופית. עוד טוענת המבקשת כי קיימות פסיקות סותרות בנושא וכי מדובר בסוגיה עקרונית הדורשת את הכרעתו של בית משפט זה. המשיב סומך ידיו על החלטת בית משפט קמא והנימוקים המפורטים בה ומוסיף כי יש לדחות את הבקשה על הסף בהיעדר עילה למתן רשות ערעור על החלטת ביניים, ובפרט על החלטת ביניים דיונית.

דיון והכרעה

2. לאחר בחינת הבקשה והתשובה לה, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות. עסקינן בבקשת רשות ערעור על החלטה אחרת, שבמסגרתה יש לבחון את טיב הצורך בהכרעה מיידית בשאלת נכונותה של החלטה, לעומת האפשרות לערער עליה

במסגרת הערעור על פסק הדין הסופי. ככל שהחלטה הינה בעלת השפעה משמעותית יותר על זכויות הצדדים או שעלול להיגרם לצד להליך נזק של ממש, באופן שיהא זה קשה יותר להשיב את המצב לקדמותו אם יתגלה בדיעבד כי ההחלטה הייתה שגויה, או שעלול להתנהל הליך מיותר או בדרך שגויה, אזי ייטה בית המשפט לקבל את הבקשה (וראו סעיף 41(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984; רע"א 7682/06 אליהו חברה לביטוח בע"מ נ' אלוש (25.06.2007)). והשוו לבקשת רשות ערעור ב"גלגול שלישי", שבמסגרתה ייבחן האם קיימת שאלה משפטית עקרונית החורגת מעניינם של הצדדים הקונקרטיים או האם נגרם למבקש עיוות דין (ראו תקנה 407א לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: תקנות סדר הדין האזרחי)).

בקשה זו לא מכילה אף התייחסות לשיקולים הרלוונטיים עבור בקשות רשות ערעור על החלטה אחרת ב"גלגול שני". היא מתמקדת בשיקולים שונים – שעיקרם חשיבותה העקרונית של שאלת תחולת סעיף 353א לחוק החברות בערעורי מס – אשר מתאימים, כאמור, לבקשות רשות ערעור ב"גלגול שלישי". נראה אפוא כי אין בהחלטת בית המשפט המחוזי כדי להשפיע באופן ממשי על זכויותיה של המבקשת, או לגרום לה נזק משמעותי או בלתי הפיך, או לפגוע בניהולו של ההליך קמא. לכך יש להוסיף כי ככלל, אין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בהחלטה על עצם החיוב בערובה, או בהחלטה על גובה הערובה (ע"א 7193/13 ש.א. פתרונו בע"מ נ' ברנע (22.09.2014)). היות שכך הם פני הדברים, איני סבור כי יש מקום לשנות מהחלטתו של בית המשפט המחוזי.

3. גם לגופם של דברים נראה כי לא נפל פגם במסקנתו של בית משפט קמא. כפי שציין השופט נ' סולברג ברע"א 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע, פסקה 13 (27.12.2015) והשופט ע' גרוסקופף ברע"א 6315/18 ג'י אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד, פסקה 9 (7.10.2018), קשה לקבל פרשנות השוללת את עצם החלת הוראת סעיף 353א לחוק החברות על ערעורי מס והליכים אחרים התוקפים החלטה של רשות מינהלית. סעיף 353א אמנם עושה שימוש במילה "תביעה" ("הוגשה לבית משפט תביעה על ידי חברה...") ולא "ערעור", אך נראה שהסעיף מתייחס לשני המונחים. לראיה, סעיף 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 מבצע התאמות לשוניות במושגים המופיעים בתקנות סדר הדין האזרחי, כדי שאלו יחולו על ערעורי מס כגון זה שהגישה המבקשת, כך שהמילה "תובע" תתייחס גם ל"מערער"; "נתבע" ל"משיב"; ו"תובענה" ל"ערעור". יוצא אפוא שהמחוקק בחר להחיל את מרבית כללי סדר הדין האזרחי על ערעורי מס (למעט חריגים המופיעים בסעיף 10 האמור) ובפרט אף כללים הנוגעים לערובה, כגון תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי. אמנם סעיף 353א

מופיע בחוק החברות ולא בתקנות סדר הדין האזרחי, אך הוא מהווה הוראה פרוצדורלית במהותו ואיני רואה לנכון להחריג את תחולתו מתחולת יתר כללי סדרי הדין הרלוונטיים.

פרשנות אחרת אף עלולה לפגוע בקופה הציבורית באותם המקרים שבהם רשויות המס, שזכו בערעור כדין, לא יזכו להיפרע בגין הוצאותיהן מנישומה חסרת יכולת כספית המסתתרת מאחורי אישיות משפטית ונהנית מאחריות מוגבלת (לעניין תכלית סעיף זה ראו ע"א 10905/07 נאות ואזיט מלונות בע"מ נ' זיטר, פסקה 6 (13.07.2008)). לשון אחר, המבקשת עודנה הגורם אשר פתח את ההליך העיקרי, וזהו המבחן שאליו מתייחס החוק. יחד עם זאת, סבורני כי בהליכים כגון דא יש מקום לתת משקל לכך שהנישומה מבקשת לממש את זכותה להעמיד, ולראשונה, תחת עיניה של הביקורת השיפוטית את החבות שהרשות מבקשת להשית עליה. הדרך הראויה לפרשנות סעיף זה היא דרך המתינות, המאזנת בין זכותו של המשיב שלא "לספוג" עלויות בגין הליך שזכה בו כדין, לבין האינטרס שלא לחסום את דרכה של הנישומה לערער על השומה שנקבעה לה, ככל שלא מדובר בערעור סרק.

ודוקו: השיקול לגבי סוג ההליך, המאופיין בכך שנישומה מגיבה להליך מינהלי קודם, עשוי לתת את אותותיו הן ביחס לעצם הטלת הערובה – במקרה גבולי; והן ביחס לשיעור הערובה – ביתר שאת. ברם, אין זה שיקול בודד ויש לקחת בחשבון שיקולים נוספים כגון ההוצאות הצפויות לנוכח מורכבות ההליך, שווי המחלוקת וטיבה, יכולתה הכלכלית של החברה, איתנותה ועוד. אך זאת יש לזכור: עסקינן בערובה מכוח חוק החברות. משמע ערובה המוטלת על חברה בע"מ. מדובר באישיות המוכרת משפטית, אך אינה בשר ודם. זהו יצור כלכלי, מוכר ולגיטימי, אך לא בכדי היו כאלה שהגדירו אותו כ"פיקציה", אם כי לא במובן המשפטי (ראו יובל נח הררי קיצור תולדות האנושות 37-39 (2013)). בהתאם, זכותו לפנות לערכאות פחותה.

4. במקרה דנן צדק בית משפט קמא הן בהחלטה לחייב את המבקשת בהפקדת ערובה והן בגובה הערובה שנפסקה. סעיף 353א לחוק החברות מורה כי חברה בע"מ תחויב להפקיד ערובה להבטחת הוצאותיו של נתבע, אלא אם הוכיחה שיש ביכולתה לשלם הוצאות אלו במקרה שהנתבע יזכה בהליך, או שבית המשפט סבר כי נסיבות העניין אינן מצדיקות זאת (וראו גם רע"א 10376/07 ל.נ. הנדסה ממוחשבת בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ (11.02.2009)). המבקשת לא הוכיחה כי יש ביכולתה לשאת בתשלום הוצאות המשיב במידה שהערעור יידחה, או שנסיונות העניין מצדיקות לפטור אותה מהפקדת ערובה כאמור. באשר לסכום הערובה שנקבע – 25,000 ₪ – נראה כי מדובר בסכום מידתי המאזן באופן ראוי בין השיקולים שתוארו לעיל.

5. אשר על כן, דיין הבקשה להידחות. המבקשת תישא בשכר טרחת עורכת דינו של המשיב ובהוצאותיו בסך 5,000 ש"ח.

ניתנה היום, י"ב באדר ב' התשע"ט (19.3.2019).

ש ו פ ט