



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערעות

1. ילנה גרמן
 2. ג'ובס פרו גרמן בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד אורשלם מיטל

נגד

מע"מ ת"א 3
ע"י ב"כ עו"ד טל זוהר
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

החלטה

פתח דבר

1. לפני בקשה מטעם המשיב (המבקש בבקשה זו) להורות למערערת (המשיבה בבקשה זו) להפקיד בקופת בית המשפט ערובה ראויה והולמת להבטחת הוצאות המשפט של המשיב, אם יזכה בדין (להלן: "הבקשה").
2. בקשת המשיב מבוססת הן על סעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות"), והן על תקנות 428 ו-519 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקנות סדר הדין האזרחי").
- כמו כן, מבקש המשיב לקבוע, כי אם לא תפקיד המערערת ערובה תוך פרק הזמן שייקצב לה לעשות כן, יידחה הערעור על הסף.
3. המערערת, חב' ג'ובס פרו גרמן בע"מ (להלן: "המערערת") נרשמה כעוסקת אצל מנהל מס ערך מוסף החל מחודש נובמבר 2017 והחלה לפעול בחודש מארס 2018 (סעיף 1 לבקשה).
- תחום עיסוקה הרשמי של המערערת הוא בענף שירותי ניקיון, בתחום השמת עובדים ובענף הניקיון והאחזקה.
4. בתאריך 6.1.2019 הוצאה למערערת שומת תשומות על סך של כ- 3.5 מיליון ש"ח לתקופה 1/2018-6/2018.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

5. עניינו של הערעור דנן נסוב על החלטת המשיב לחייב את המערערת בשומת תשומות לפי סעיף 38 לחוק מע"מ בגין ניכוי מס תשומות שלא כדין בהסתמך על מסמכים שקיבלה מספקים שונים הנחזים להיות חשבוניות מס.

הוראות הדין הרלוונטיות

6. תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, החלה בערעורי מס מכוח תקנה 10(א) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") מסדירה את סוגיית העמדת ערובה על ידי התובע לצורך תשלום ההוצאות המשפטיות של הנתבע והיא קובעת כי "בית המשפט או הרשם רשאי, אם נראה לו הדבר, לצוות על תובע ליתן ערובה לתשלום כל הוצאותיו של נתבע".

7. לצד תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי מוצאים אנו את סעיף 353א לחוק החברות שזו לשונו:

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

8. תקנה 428 לתקנות סדר הדין האזרחי, החלה בערעורי מס לפי תקנות מע"מ, קובעת כי חובה על מי שהגיש ערעור להפקיד ערובה, כל עוד לא נקבע אחרת: "משהוגש כתב הערעור, יקבע הרשם של בית המשפט שלערעור את סכום הערבון שעל המערער להפקיד בבית המשפט להבטחת הוצאותיו של כל משיב ואת המועד להפקדתו וימציא למערער הודעה על כך; לענין סימן זה כתב ערבות בנקאית כדין ערבון".

דיון והכרעה

א. המסגרת נורמטיבית

9. בהחלטותיי הקודמות – (ע"מ (מחוזי ת"א) 16-04-2598 יו אן סקיוריטי בע"מ נ' מס ערך מוסף (27.7.2016); ע"מ (מחוזי ת"א) 15-08-48629 אפוקסי ייבוא ושיווק טקסטיל בע"מ נ' פ"ש חולון (20.12.2016); ע"מ (מחוזי ת"א) 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות (27.10.2016); ע"מ (מחוזי ת"א) 53364-02-16 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (26.12.2016)) – פרטתי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

את הבסיס המשפטי לחיוב חברה מערערת בערעור מס בהפקדת ערובה הולמת לתשלום הוצאות המשפט של המשיב. אחזור על עיקרי הדברים.

10. לעניין בקשת המשיב להשתית את בקשתו על תקנה 428 לתקנות סדר הדין האזרחי, אציין, כי הגם שתקנה זו חלה על ערעורי מס מכוח תקנות מע"מ, תקנה זו עוסקת בהעמדת ערבון להבטחת הוצאותיו של משיב במסגרת הגשת ערעור על פסק דין או על הכרעה שיפוטית ולכן ספק בעיניי אם היא רלוונטית לערעורי מס (ע"ש (נצרת) 176/98 פאני פקטורי ישראל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פס' 7 (14.6.1998)).

11. לעומת זאת, תקנה 519 (שחלה אף היא על ערעורי מע"מ מכוח סעיף 10(א) לתקנות מע"מ) עוסקת בסמכותו הכללית של בית המשפט להטיל ערובה להבטחת הוצאותיו של נתבע.

תכליתה של תקנה 519 היא למנוע תביעות סרק ולהבטיח את תשלום ההוצאות שנגרמו לנתבע.

התקנה אינה מפרטת את הקריטריונים הנדרשים על מנת שבית המשפט יורה על הפקדת ערובה ולכן מעניקה לבית המשפט שיקול דעת רחב ביחס לשיקולים שעליו להביא בחשבון בבואו להכריע בעניין.

הכלל אשר הותווה בפסיקה הוא כי יש לאזן בין שני אינטרסים עיקריים: האחד, זכות הגישה לערכאות הזוכה למעמד חוקתי והשני, החובה למנוע תביעות סרק והצורך להבטיח כי יהיה לנתבע (או למשיב שדינו כדין "נתבע", ראו סעיף 10(ב) לתקנות מע"מ) ממי להיפרע את הוצאותיו, באם תידחה התביעה נגדו.

על בית המשפט מופקדת מלאכת האיזון העדין בין שני אינטרסים אלו שעשויים למשוך לכיוונים שונים.

12. הוראת סעיף 353א לחוק החברות פורשה בפסיקת בית המשפט כמחילה כללים מיוחדים בכל הקשור לחיובה של חברה בע"מ במתן ערובה. כללים אלה מטילים על החברה את החובה להפקיד ערובה אלא אם תוכיח כי יש ביכולתה לשלם את הוצאות הנתבע או אם תצביע על נסיבות שאינן מצדיקות לחיובה בערובה.

נקבע כי "נדמה כי הכוונה ב'כללים מיוחדים' הינה לחזקה שהייתה קיימת לפיה חברה בעירבון מוגבל חייבת להפקיד, לפי בקשה, ערובה להוצאות. הרציונל לחזקה זו הינו מניעתה של הסתתרות מאחורי האישיות המשפטית של החברה כדי להימנע מלשאת בתשלום הוצאות שנגרמו לנתבעים" (רע"א 10905/07 נאות אואזיס מלונות בע"מ נ' מרדכי (מוטי) זיסר פס' 6 (13.7.2008) (להלן: "עניין נאות אואזיס").

"בעוד ששערי בית המשפט פתוחים לרווחה לפני תובע יחיד שהוא בשר ודם, אין המחוקק רואה בעין יפה הגשת תובענה ללא ערובה שבה התובעת, שהיא חברה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

חסרת יכולת כספית, מסתתרת, כביכול, מאחורי האישיות המשפטית שלה כדי להימנע מתשלום הוצאות... (רע"א 544/89 אויקל תעשיות (1985) בע"מ נ' נילי מפעלי מתכת, פ"ד מד(1) 647, 651-650); כן ראו גם אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 684 (מהדורה 12, 2015).

בתי המשפט קבעו כי סעיף 353א מקים חזקה לפיה, במקרה בו מצביע הנתבע על נסיבות המלמדות כי החברה התובעת לא תוכל לשלם את הוצאות המשפט, ככל שייפסקו לחובתה, כי אז יש מקום לחייבה במתן ערובה לתשלום ההוצאות אלא אם כן תבוא היא ותראה טעמים מדוע אין לחייבה בהעמדת ערובה תוך סתירת החזקה העומדת לחובתה (רע"א 1747/09 למיט יבוא ויצוא בע"מ נ' מדינת ישראל-אגף המכס והמע"מ (23.3.2009); רע"א 10376/07 ל.ג הנדסה ממוחשבת בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ (11.2.2009) (להלן: "עניין הנדסה ממוחשבת").

עולה מכאן, כי הכלל הוא שחברה חייבת בהפקדת ערובה כל עוד לא הוכיחה שיהיה ביכולתה לשלם את הוצאות הנתבע/המשיב. החרג, הוא מתן הפטור מהפקדת ערובה.

13. שאלת היקף תחולתו של סעיף 353א לחוק החברות בערעורי מס הובאה לפתחו של בית המשפט העליון בעניין רע"א 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (27.12.2015) (להלן: "עניין ג'ורדאל").

באותו עניין קבע כב' השופט סולברג, כי אין מניעה עקרונית להחיל את סעיף 353א לחוק החברות גם על ערעורי מס, ואף יש טעם והיגיון רב בהחלתו: "מבלי לקבוע מסמרות באשר להיקף תחולתה של הוראת סעיף 353א לחוק, סבורני כי יש טעם טוב והיגיון רב בעצם החלת הוראה זו על ערעורי מס (כמו גם על הליכים נוספים שעניינם תקיפה של החלטת רשות מנהלית) ודומה כי בנקודה זו לא ניטשת מחלוקת בין המותבים השונים בבתי המשפט המחוזיים" (פס' 13), (ראו גם את דברי כב' השופט גרוסקופף ב-ע"א 6315/18 חב' ג'י אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד פס' 9 (07.10.2018)).

14. יתירה מכך, למרות שסעיף 353א לחוק החברות עוסק בחברה בע"מ המגישה תביעה יש מקום להחילו, אף מקל וחומר, על חברה שמגישה ערעור מס, שכן כאשר עסקינן בערעור מס מתחזק הטעם להחמיר עם מי שנדחה נגדו הליך השגה שהתנהל בפני המשיב, וזאת להבדיל מחברה שמגישה לראשונה את תביעתה ועמדתה טרם נדחתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

- (ע"מ (מחוזי ת"א) 13991-10-10 במה ותקשורת בע"מ נ' מס ערך מוסף תל אביב (22.5.2011)).
15. כאמור, חיובה של המערערת בהפקדת ערובה יכול להישען גם על תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, שחלה בערעורי מע"מ, הנותנת לבית המשפט שיקול דעת רחב אם לחייב תובע בהפקדת ערובה לתשלום הוצאות הנתבע. עם זאת, כאשר מי שנוקטת את ההליך היא חברה בע"מ, כבענייננו, חיובה בהפקדת ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות מייצג את הכלל בעוד שחיובה בהפקדת ערובה מכוח תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי מייצג את החרג לכלל. על בחינת היחס הראוי בין תחולת סעיף 353א לחוק החברות לבין תחולת תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי עמד כב' השופט מלצר בעניין הנדסה ממוחשבת: "על פני הדברים נראה כי היום נוכח היותו של סעיף 353א לחוק חלק מדבר חקיקה ראשית, המהווה חוק ספציפי ומאוחר לעומת תקנה 519 לתקסד"א, שהיא בגדר חקיקת משנה ומוקדמת יותר, הרי שיש לקבוע כי סעיף 353א 'גובר' על תקנה 519 לתקסד"א, ככל שהדברים אמורים בעניינה של חברה תובעת" (פס' 11).
16. עולה מכך שבחינת חיובה של המערערת בהפקדת ערובה תיבחן, בראש וראשונה, במסגרת הכלל שבסעיף 353א לחוק החברות ועל פי הכללים שהותוו בפסיקה להחלתו. עם זאת, אין בכך לקבוע כי חיוב המערערת בהפקדת ערובה אינו אפשרי גם מכוח החרג שבתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי (ועל כך, בהמשך).
17. סעיף 353א לחוק החברות קובע שתי חלופות אשר בהתקיימן לא יורה בית המשפט על הפקדת ערובה:
- א. אם החברה התובעת הוכיחה כי יהיה לאל ידה לשלם את הוצאות הנתבע, אם יזכה בדין.
- ב. אם בית המשפט סבור כי "נסיבות העניין" אינן מצדיקות את חיוב החברה התובעת בהפקדת ערובה, אף אם שוכנע כי לא תוכל לשלם את הוצאות המשפט.
18. מן האמור לעיל נמצאנו למדים כי ביישום הוראת סעיף 353א לחוק החברות על בית המשפט לשקול, בראש וראשונה, את מצבה הכלכלי של החברה התובעת. זהו שלב הבדיקה הראשון. ברם, הבדיקה לא תיעצר בשלב זה וגם אם ייקבע כי החברה לא תוכל לעמוד מבחינה כלכלית בתשלום הוצאות המשפט, אין זה מחייב כי תידרש מינה וביה להפקיד ערובה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

על בית המשפט להמשיך לשלב השני ולבחון במסגרתו האם יש ב"נסיבות העניין" כדי להצדיק את חיוב החברה בערובה (עניין **נאות אואזיס**, פס' 6; עניין **הנדסה ממוחשבת**, פס' 13).

19. בשלב הבדיקה השני קיימים שיקולים שונים שעל בית המשפט להביא בחשבון כגון: הזכויות החוקתיות הנוגדות של הצדדים; את ההנחה שחיוב החברה התובעת לשלם ערובה מייצג את הכלל והפטור הוא החריג (נלמד מהמילים "**אלא אם כן**" שבסעיף 353א לחוק החברות), דהיינו, שהנטל להראות מהן הנסיבות שבגינן לא מוצדק לחייב אותה בהפקדת ערובה רובץ על כתפי החברה התובעת; את שאלת סיכויי ההליך שאותה בוחנים במסגרת בחינת הנסיבות שבגינן לא מוצדק לחייב את החברה בערובה, ואת מידת תום הלב בנקיטת ההליך.

20. בתוך כך נקבע בפסיקה כי במסגרת הרשות הניתנת לבית המשפט שלא לחייב את החברה התובעת בהפקדת ערובה, ניתן לבחון גם את סיכויי ההליך כחלק מבחינת "**נסיבות העניין**" (עניין **הנדסה ממוחשבת**, פס' 12). זאת משום, שהמטרה העיקרית בחיוב החברה התובעת בהפקדת ערובה היא למנוע תביעות סרק כך שבחינת סיכויי ההליך רלוונטית לתכלית זו.

אכן, סעיף 353א אינו מתייחס על פי לשונו הפשוטה לסיכויי התובע לזכות בהליך, אולם ככל שסיכויי המערערת לזכות בערעור גדולים יותר כך קטנים סיכויי המשיב לזכות בהוצאות משפט וממילא מתערער הבסיס לבקשתו להפקדת ערובה. בנוסף, ככל שסיכויי זכייתה של המערערת בערעור גדולים יותר כך מתקיימת "נסיבה", במסגרת "נסיבות העניין", שעשויה להצדיק את הפטור מערבות, לעניין התנאי השני שנקבע בסעיף.

21. משנסתיים שלב הבדיקה השני במסקנה שעל החברה להפקיד ערובה להוצאות הנתבע, מגיע שלב הבדיקה השלישי במסגרתו יש לבחון את גובה וסוג הערובה הנדרשת ולדאוג שתהיה מידתית ושתאזן אף היא את כל השיקולים הרלוונטיים שהוזכרו לעיל.

בכל אחד משלבי הבדיקה יש להתחשב בזכויות הצדדים הניצבות ברקע הדברים: זכות הגישה של המערערת לערכאות וזכות המשיב להיפרע את הוצאות ההליך אליו נגרר ולזכויות אלו יש לתת את המשקל הראוי באיזון הכולל של האינטרסים שעל הפרק.

ב. מן הכלל אל הפרט

22. המערערת הרחיבה בתשובתה לבקשה על זכותה האלמנטרית לפנות לערכאות על מנת לברר את נכונותה של שומת התשומות שהוציא לה המשיב וכי חיובה בערובה עלול לפגוע בזכותה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

- על כך יש להשיב למערערת כי זכות הגישה לערכאות, מבלי לפגוע במעמדה החוקתי הנעלה, אינה זכות אבסולוטית.
- המערערת היא זו שיזמה את ההליך ולכן עליה לשאת בהוצאות המשפט שייגרמו למשיב, אם וככל שיידחה הערעור שהוגש על ידה, ועליה להבטיח את תשלומן באמצעות העמדת ערובה הולמת, ככל שנסיבות העניין מצדיקות זאת.
- מול זכותה הברורה של המערערת לפנות לערכאות על מנת לברר את נכונות שומת התשומות שהוציא לה המשיב, ועל כך אין עוררין, ניצבת זכותו של המשיב שלא להיגרר להליך סרק וכי תהיה תוצאה מעשית ישימה למאמצים ולמשאבים שישקיע בפועל בניהול הערעור, אם וככל שיידחה (ראו עניין **הנדסה ממוחשבת** פס' 12).
- את האיזון הראוי בין זכות הגישה לערכאות של המערערת לזכותו של המשיב להבטיח את תשלום הוצאותיו, ככל שיידחה הערעור נגדו, ניתן להגשים באמצעות קביעת גובה הערובה.
23. במסגרת הבקשה, הציג המשיב תשתית ראייתית המלמדת לכאורה כי המערערת אינה פעילה, מגישה דוחות אפס, נעדרת כל נכסים הרשומים על שמה וחדלה מלהחזיק באישורים על ניכוי מס במקור ועל ניהול ספרים.
24. המערערת לא התייחסה בתשובתה, אף לא במילה, למצבה הכלכלי שפורט על ידי המשיב בבקשה ולא ניסתה להדוף את טענותיו אלו ולהוכיח כי יהיה לאל ידיה לעמוד בתשלום הוצאות המשפט, היה ותחויב בהן.
- כל שטענה המערערת בתשובתה הוא, כי במסגרת הליכי גבייה שנקט כלפיה המשיב נגבה ממנה סך כולל של כ- 426 אלף ש"ח (סעיפים 3-4 לתשובת המערערת לבקשה). ברם, הליכי הגבייה שנקט המשיב כלפי המערערת נועדו להבטיח את תשלום מס התשומות, אשר לטענת המשיב נוכה על ידה על בסיס חשבוניות שהוצאו שלא כדין. סכומים אלו שנגבו על ידי המשיב עתידים לשמש בידו להבטחת תשלום המס, היה וייקבע כי יש מקום לגבותו, ואין להם קשר לבקשה זו במסגרתה מבקש המשיב כי תופקד ערובה להבטחת הוצאותיו בהליך המשפטי דנן, היה וייפסקו לטובתו.
25. החל מחודש 2/2019 ואילך הגישה המערערת למשיב דוחות אפס, הן לעניין מס עסקאות והן לעניין מס תשומות, למעט דוחות בגין חודשים מאי ודצמבר 2019 בהם התבקש ניכוי תשומות בסכום של כ- 2,000 ש"ח.
- ראו העתקי דוחות שהגישה המערערת למשיב החל מחודש 2/2019 שצורפו כנספח 4 לתצהיר המשיב שצורף לבקשה (אומת כדין בתאריך 17.3.2020).
26. על שם המערערת לא רשומים נכסים כלשהם.
- ראו העתק פלט ממערכת שע"מ שצורף כנספח 6 לתצהיר המשיב שצורף לבקשה.
27. למערערת אין אישור תקף על ניכוי מס במקור וניהול ספרים.
- ראו העתק פלט ממערכת שע"מ שצורף כנספח 5 לתצהיר המשיב שצורף לבקשה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

28. המערערת לא התייחסה בתשובתה לטענות המשיב בדבר מצבה הכלכלי ולא ניסתה להדוף את טענתו כי לא יהא לאל ידה לשלם את הוצאות המשפט, היה וייפסקו לחובתה בסוף הליך.

29. מאחר שהמערערת לא הפריכה את החזקה העומדת לחובתה ולא הוכיחה כי יש לה את היכולת הכלכלית לשלם את הוצאות המשיב, ולאור המפורט לעיל, קיים חשש אמיתי כי לא ניתן יהיה לגבות מהמערערת את הוצאות המשפט, היה וייפסקו לטובת המשיב.

די בכך כדי לקבוע כי המערערת חייבת בהפקדת ערובה להבטחת תשלום הוצאות המשיב בערעור.

30. זאת ועוד, לעניין סיכויי הערעור – אף שיקול זה ראוי שיישקל על ידי בית המשפט במסגרת בחינתו את "נסיבות העניין" לסתירת החזקה המצדיקה את חיובה של החברה המערערת בערובה לפי סעיף 353א לחוק החברות, וזאת בדומה לאופן בו נהוג לבחון את סיכויי ההליך במסגרת בקשה להפקדת ערובה מתובע לפי תקנה 519 לתקסד"א.

מקובל לומר כי אין צורך להיכנס במסגרת זו לניתוח מדוקדק של סיכויי הערעור ויש להיזקק לבדיקת הסיכוי רק כאשר הוא "גבוה במיוחד" או "קלוש מאוד" (וראו עניין הנדסה ממוחשבת).

הגם שברור כי קיים קושי בהערכת סיכויי הערעור בשלב זה, בטרם נשמעו העדויות והוצגו הראיות ובטרם נערך בירור עובדתי בטענות המשיב בהחלטה בהשגה, הרי שמעיון בכתב הערעור ובכתב התשובה, ובהסתמך על פירוט ממצאי הביקורת שערך המשיב כמפורט בבקשה (ראו סעיפים 42-45), נראה כי קשה לומר כי סיכויי הערעור הם "גבוהים במיוחד" באופן המצדיק לפטור את המערערת כליל מהעמדת ערובה, חרף מצבה הכלכלי שפורט.

ג. הכרעה לגוף העניין

31. הגעתי לכלל מסקנה כי נסיבות העניין אינן מצדיקות לפטור את המערערת מהפקדת ערובה, זאת בעיקר נוכח החשש כי המשיב עלול לעמוד מול שוקת שבורה כאשר יבקש לגבות את ההוצאות בהן נשא בהליך, אם וכאשר הערעור נגדו יידחה.

32. כאמור, נקודת המוצא היא שחיוב חברה תובעת להפקיד ערובה, מקום בו לא עלה בידה להוכיח כי יש לה יכולת כלכלית לשלם את הוצאות המשפט של הנתבע, מבטא את הכלל.

מאחר שהמערערת לא הוכיחה כי בבעלותה נכסים מהם ניתן יהיה להיפרע, ככל שהערעור יידחה והיא תחויב בהוצאות המשיב, ומאחר שהמערערת לא סתרה את טענת המשיב כי אין לה פעילות עסקית, נראה כי חששו של המשיב, כי לא יהיה לאל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

ידו לגבות את ההוצאות המשפטיות בהן עמד בניהול הליך הערעור, הוא חשש מבוסס.

בנסיבות העניין, המשיב עמד בנטל להוכיח כי המערערת, שאין לה נכסים ואין לה פעילות עסקית, תתקשה מאד לשלם את הוצאות הערעור, אם וכאשר ייפסקו לחובתה.

33. מעבר לנתון על מצבה הכלכלי של המערערת, יש לתת את הדעת, בבחינת השאלה אם להשית עליה ערובה לתשלום הוצאות המשיב, גם לסיכוי הערעור וזאת במסגרת בחינת "נסיבות העניין" שבסעיף 353א לחוק החברות. ככל שסיכויי המערערת לזכות בערעור גדולים יותר כך יקטן המשקל שיש לייחס לחוסר יכולתה הכלכלית להעמיד ערובה.

ברם, כאשר נבחנים סיכויי ההליך מנקודת מבטה של המערערת, לא ניתן לומר כי סיכוייה לזכות בערעור הם "גבוהים במיוחד" באופן המצדיק לפטור אותה כליל מהפקדת הערובה.

34. כידוע, כאשר עסקינן בערעור על שומות מס, דין המערערת כדין תובע במשפט אזרחי ולכן מוטלים עליה נטלי הראיה וההוכחה בדומה לנטלים המוטלים על תובע בתביעה רגילה (תקנה 10(ב) לתקנות מע"מ).

בהתאם לפסיקה המנחה בתחום קיזוז תשומות על פי חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין, על המערערת רובץ הנטל להוכיח, כי הגם שנקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות שהוצאו לה ואת זהות העוסק, לא ידעה ולא יכולה הייתה לדעת כי מוציאי החשבוניות לא היו זכאים להוציאן.

מאחר שהמערערת היא זו שבידיה הכלים לוודא את תקינות החשבוניות שקיבלה ואת זהות העוסק שהוציא אותן, בחינת נקיטת האמצעים בהן נקטה, ככל שנקטה, נעשית במבחן מחמיר.

מבלי לקבוע מסמרות בטרם לובנה התשתית העובדתית, על פני הדברים נראה כי בפני המערערת ניצבות משוכות גבוהות להוכחת טענתה כי נקטה "בכל האמצעים הסבירים" על מנת לוודא את תקינות החשבוניות שהוצאו לה. על פי הפסיקה, אין די בבדיקה טכנית של מסמכים פורמליים על מנת לעמוד בדרישות הדין (כדוגמת אישור לניכוי מס במקור, אישור על ניהול ספרים, תעודת עוסק מורשה, תעודת התאגדות של חברה, תדפיס מרשם החברות וכיו"ב, ראו למשל ע"מ (מחוזי תל אביב יפו) 16661-04-16 **סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א פס' 88** (28.01.2018)).

בכל מקרה, לא ניתן לומר כי סיכויי הערעור הם "גבוהים במיוחד" באופן המצדיק לפטור כליל את המערערת מהעמדת ערובה, חרף מצבה הכלכלי המתואר.

35. ומה בנוגע לגובה הערובה?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

מקובלת עליו הגישה לפיה יש לנהוג במתינות בקביעת גובה הערובה ולאזן באמצעותה את מכלול האינטרסים העומדים על הפרק ובראשם את זכותה של המערערת לקבל את יומה בבית המשפט ואת זכותה להעמיד את השומה שהוצאה לה לביקורת שיפוטית. על בתי המשפט להקפיד כי הסכום שייקבע יהיה בר השגה מבחינת הנישום ושהוא יוכל לעמוד בו גם אם אין בידו אמצעים כספיים זמינים.

כפי שציינתי בהחלטתי בעניין ע"מ 2598-04-16 יו אן סקיריטי בע"מ נ' מס ערך מוסף משרד אזורי בת-ים פס' 18 (27.7.2016):

"**במערכת שיקוליו של בית המשפט בקביעת גובה הערבות, שומה עליו לדאוג כי תהא מידתית ותאזן את כלל השיקולים הרלבנטיים. על בית המשפט לגלות זהירות ולהימנע מהכבדת יתר על המערערת על מנת שלא למנוע ממנה את יומה בבית המשפט. מנגד, על בית המשפט לתת משקל לזכותו של המשיב, שנגרר להליך הערעור, לנהל את עניינו בבית המשפט באופן יעיל ומבלי להשחית זמן ומאמצים לריק על חשבון תיקים נוספים הממתינים לטיפולו."**

36. לאור כל זאת, ובמסגרת האיזון הנדרש, אני מעמידה את גובה הערובה בו תחויב המערערת על סך של 20,000 ש"ח. המערערת תפקיד סכום זה (במזומן או בערבות בנקאית צמודה לא מוגבלת בזמן) בקופת בית המשפט תוך 30 ימים מהיום ועד לתאריך 1.6.2020.

ד. הסנקציה בגין אי הפקדת ערובה

37. המשיב מבקש כי בית המשפט יורה כי אי הפקדת ערובה כאמור על ידי המערערת תגרום לדחיית הערעור על הסף.

המערערת לא התייחסה לסנקציה המבוקשת על ידי המשיב בתגובתה לבקשה.

38. בקשה זו של המשיב מעוררת שאלה מקדמית:

מה מקור סמכותו של בית המשפט להורות על דחיית הערעור בנסיבות בהן המערערת חויבה בהפקדת ערובה על פי סעיף 353א לחוק החברות אך לא עמדה בה? שאלה זו מתעוררת על רקע השוני בין לשון סעיף 353א לחוק החברות ובין לשון תקנה 519(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי.

השוואה בין לשון ההוראות מלמדת כי, בעוד שתקנה 519(ב) מציינת במפורש כי אם "**לא ניתנה ערובה תוך המועד שנקבע, תידחה התובענה, אלא אם כן הורשה התובע להפסיקה**", סעיף 353א קובע כי לבית המשפט סמכות "**לעכב את ההליכים עד שתיתן הערובה**".

39. בתי המשפט נוהגים, כדבר שבשגרה, להורות על דחיית הערעור כאשר לא מקוימת ההחלטה להפקיד ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות (ראו למשל, ת"א (מחוזי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

- ת"א (13-05-54547 יצחק חג'אג' נ' ה.י.ו. אסטבלישמנט 2. רב רון להשקעות בע"מ (31.03.2014); ע"מ (מחוזי ת"א) 48629-08-15 אפוקסי ייבוא ושיווק טקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון (20.12.2016); ע"מ (מחוזי באר שבע) 57121-06-16 טכנו חלקים בע"מ נ' (מדינת ישראל) מנהל מע"מ אשדוד (26.02.2017)).
40. עד כה, נמנע בית המשפט העליון מלהתערב בהחלטות בתי המשפט המחוזיים שהורו על דחיית התובענה במקרה של אי הפקדת ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות (ראו למשל, עניין נאות אואזיס פס' 4; עניין ג'ורדאל פס' 5; רע"א 846/14 ישראל היום השקעות ופיתוח 1987 בע"מ נ' לנדקו ישראל יזום וניהול בע"מ (02.04.2014)).
41. יצוין כי בית המשפט העליון בעניין ע"א 3127/13 אנרגיקס אנרגיות מתחדשות בע"מ נ' מולטי גרין (2010) בע"מ פס' 3 (16.02.2015) כתב גם את הדברים הבאים: "למעלה מן הצורך נאמר כי אף שיש אחיזה לטענת המערערת לפיה הוראת תקנה 519 חלה גם לעניין חיוב בהפקדת ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (ראו: רע"א 9686/09 נאות אואזיס מלונות בע"מ נ' זיסר (21.2.2010) (להלן: עניין נאות אואזיס), אין בכך כדי לשלול את שיקול דעתו של בית המשפט להורות על מחיקת ההליך תחת דחייתו".
42. לצד זאת, בעת האחרונה, קבע כב' השופט סטולר כי הסמכות המוקנית לבית המשפט מכוח סעיף 353א לחוק החברות, במקרה של אי הפקדת ערובה, היא הסמכות לעכב את הליכי הערעור ואין מקום להורות על דחיית הערעור (ראו, ע"מ (מחוזי מרכז) 47507-08-17 מדינת ישראל - רשות המסים נ' מרעב חסן בנייה וסחר בע"מ פס' 55 (13.08.2018) (להלן: "עניין מרעב חסן בנייה").
- כב' השופט סטולר סבר כי "החלת הסנקציה הקבועה בתקנה 519(ב) במקרה של חיוב בערובה מכוח סעיף 353א תביא, אפוא, לכך שגם במצב בו בהתאם לסעיף 353א לחוק החברות החיוב בערובה יהיה הכלל, אי הפקדתו תוביל לסנקציה דרסטית של דחיית התובענה, תוך פגיעה משמעותית בזכות הגישה לערכאות, אשר נחשבת לזכות בעלת אופי חוקתי מן המעלה הראשונה ואף כזכות המהווה תנאי בסיסי לקיומן של שאר זכויות היסוד" (שם, פס' 59).
43. בכל הכבוד הראוי, דעתי שונה.
- אמנם, בסעיף 353א לחוק החברות מצוינת הסנקציה של עיכוב ההליך בלבד, אך הדעת נותנת כי עיכוב ההליך מתייחס לפרק הזמן העומד לרשות החברה להפקדת הערובה ולא לתוצאה הנובעת מאי ההפקדה. כל פרשנות אחרת תביא לתוצאה אבסורדית לפיה כל עוד לא תופקד הערובה תישאר התביעה תלויה ועומדת לנצח.
44. בהקשר זה, אני מצטרפת לדעה שהובעה בפסיקה לפיה, אין בהוראת סעיף 353א לחוק החברות כדי לגרוע משיקול הדעת הכללי הנתון לבית המשפט בעניין הסנקציה שניתן להפעיל במקרה של אי הפקדת ערובה (וראו גם סמכותו הכללית של בית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

- המשפט לפי סעיף 75 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 לתת כל סעד שנדרש לשם קיום זכות).
45. אין זה סביר לקבוע שהמחוקק מנע במכוון מבית המשפט את האפשרות לדחות את התביעה במקרה של אי הפקדת ערובה על ידי חברה מכוח סעיף 353א לחוק החברות, כאשר לגבי אדם פרטי מצויה סמכות דחיית התביעה בתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, וזאת בניגוד למגמה להחמיר דווקא עם חברות, לעומת הפרט, בשל הקושי הטבעי להיפרע מהן (ראו לעיל, החזקה בסעיף 353א לחוק החברות לפיה חברה מחויבת בהפקדת ערובה אלא אם תוכיח אחרת) (לתמיכה בגישה זו ראו, בש"א (מחוזי ירושלים) 6774/09 **רסקו חברה להתיישבות חקלאית העירונית בע"מ נ' SCHIFF R.E INTERNATIONAL CORP (N.Y.) פס' 6-7 (30.03.2009)**; ע"א (מחוזי ת"א) 2157-08 **בינוי והשקעות אחזקות ש.ט.א.י (1994) בע"מ נ' בנק לאומי לישראל בע"מ פס' 11 (15.02.2010)**; ראו גם פסיקת כב' השופט אטדגי ב-ה"פ 12217-03-12 **בית יורב (1997) בע"מ נ' טובה כהן פס' 9 (12.12.2012)**, הסובר כי תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי ממשכה לחול, על סנקציית דחיית ההליך הקבועה בה, גם כאשר הפקדת הערובה נדרשת מכוח סעיף 353א לחוק החברות)).
46. כב' השופט סטולר מציין בעניין **מרעב חסן בנייה** כי, החלת הכלל של חיוב חברה בערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות, ביחד עם הסנקציה של דחיית התביעה לפי תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, "**יביא למעשה להפרת האיזון שנקבע לגבי תקנה 519 לתקסד"א**" (פס' 58).
- לטעמי, החלת הסנקציה לפי תקנה 519 על הפקדת ערובה לפי סעיף 353א לא רק שאינה מפרה את האיזון שנקבע בתקנה 519 אלא מתחייבת אף מקל וחומר: אם לגבי תובע שאינו חברה, שחיובו בהפקדת ערובה הוא החרגי, דין תביעתו להידחות כאשר הוא אינו מפקיד את הערובה, **קל וחומר** שדין תביעתה של חברה להידחות כאשר היא אינה מפקידה ערובה, שכן חיובה של חברה בהפקדת ערובה הוא בגדר הכלל ולא בגדר החרגי.
47. דברים אלה נכונים ביתר שאת בערעורי מס.
- בערעורי מס הנישום אינו מחויב לשלם את המס השנוי במחלוקת כתנאי להגשת הערעור (ראו סעיף 91(א) לחוק מע"מ). לאור זאת, עלול להיווצר תמריץ לנישום שלא לקיים את החלטת בית המשפט על הפקדת ערובה שכן כל עוד הליך הערעור תלוי ועומד לא ניתן לגבות ממנו את המס השנוי במחלוקת.
- פרשנות לפיה הסנקציה הקבועה בסעיף 353א לחוק החברות היא רק לגבי עיכוב ההליך, ולא לגבי דחייתו, נוטלת את העוקץ מתחת הסנקציה שבסעיף ולמעשה מטיבה את מצבה של המערערת, שכן כל עוד תימנע מהפקדת ערובה יעוכב ההליך ותעוכב בהתאמה חבותה בתשלום המס שבמחלוקת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3

48. יתירה מכך, משנקבע כי קיימת אפשרות ממשית שהמערערת לא תוכל לשאת בהוצאות המשיב בערעור ככל שיידחה, ספק רב אם תוכל לשלם את סכום המס השנוי במחלוקת במקרה של דחיית הערעור. אמנם, המערערת אינה נדרשת להפקיד ערובה לתשלום המס השנוי במחלוקת כתנאי להגשת הערעור, אולם פרשנות לפיה הסנקציה לפי סעיף 353א לחוק החברות אינה מאפשרת את דחיית הערעור, אלא רק את עיכוב בירורו, עשויה להוות תמריץ בידי המערערת לעכב את בירור הערעור לגופו על רקע חוסר יכולתה לשלם את המס השנוי במחלוקת.

49. מעבר לנדרש אציין כי איני רואה מניעה, בנסיבות העניין, בחיוב המערערת בהפקדת ערובה גם מכוח תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי תוך סלילת הדרך להפעלת הסנקציה של דחיית הערעור, הקבועה בתקנה 519(ב), היה ותימנע מהפקדת הערובה כנדרש.

משנקבע כי המערערת ניצבת בפני משוכות גבוהות להוכחת טענותיה בערעור, ועל רקע מצבה הכלכלי הקשה, מתקיימים התנאים לחיובה בהפקדת ערובה גם מכוח החלטת החריג שבתקנה 519.

הנה כי כן, גם מטעם זה יש מקום להורות על דחיית הערעור היה ולא תופקד הערובה כנדרש.

סיכומם של דברים

50. הבקשה להפקדת ערובה להבטחת ההוצאות המשפטיות של המשיב בהליך מתקבלת ועל המערערת להפקיד בקופת בית המשפט, במזומן או בערבות בנקאית צמודה ללא הגבלת זמן, סכום של 20,000 ש"ח וזאת עד לתאריך 1.6.2020.

51. לא יופקד הסכום כאמור, יידחה הערעור ללא צורך בהחלטה נוספת.

52. ההוצאות המשפטיות להן זכאי המשיב בגין בקשה זו יילקחו בחשבון בסוף ההליך.

53. לבקשת המשיב ובהסכמת המערערת, אני מורה על מחיקת מערערת מס' 1 מההליך. המערערת בערעור זה תהא חברת ג'ובס פרו גרמן בלבד.

תז"פ 2.6.2020

ניתנה היום, ז' אייר תש"פ, 01 מאי 2020, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2020

ע"מ 20-01-21335-01 גרמון ואח' נ' מע"מ ת"א 3

ירדנה סרוסי, שופטת