



## בית המשפט המחוזי בירושלים

07 דצמבר 2017

ע"מ 17-04-26279 אוריינט אקספרס בילדינג בע"מ נ' מס ערך מוסף ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המבקש: מנהל מס ערך מוסף ת"א  
ע"י ב"כ עו"ד מאור סבג  
מפרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)

נגד

המשיבה: אוריינט אקספרס בילדינג בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

2

3

### החלטה

4

5

6

לפניי בקשה לחייב את המשיבה בהפקדת ערובה להבטחת תשלום הוצאותיו של המבקש בערעור שבנדון. המשיבה מתנגדת לבקשה כפי שיפורט להלן.

7

8

9

1. ביום 19.4.17 הגישה המשיבה ערעור על החלטות המבקש לחייבה בכפל מס בהתאם לסעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") ולחייבה בקנס בשיעור של 1 אחוז מסך עסקאותיה בגין פסילת ספרים וזאת לאור ממצאי החקירה שהתנהלה נגד המשיבה ובעליה בגין ניכוי 139 חשבונות פיקטיביות לשנים 2013-2014 בהיקף כולל של כ- 18 מיליון ₪ כשסכום המע"מ הנובע מהן עומד על 3,218,445 ₪.

12

13

14

15

2. לטענת המבקש סמכות בית המשפט לחייב מערער בערעור מס בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות המשפט מעוגנת בהוראת סעיף 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקסד"א") החלה בענייננו מכוח תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור) התשל"ו-1976 וכן בהוראת סעיף 353א' לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות").

18

19

20

3. לטענת המבקש בשלב הראשון על בית המשפט לבחון האם המשיבה הרימה את הנטל להראות כי יהיה בידיה לשלם את הוצאות המבקש אם הערעור יידחה. לעניין זה נטען כי תיק המשיבה במע"מ סגור וכי הדיווח התקופתי האחרון שדווח על ידה היה בחודש נובמבר 2014 ובחודשים ינואר עד אפריל 2015 הוגשו דוחות אפס. לפי רישומי המבקש אין בידי המשיבה נכסים ואין בידיה אישור ניכוי מס במקור. מכאן מסיק המבקש כי אין בידי המשיבה אפשרות להבטיח את הוצאות המבקש, ככל שהערעור יידחה. עוד נטען כי כאשר מדובר בחברה, להבדיל ממערער אישי, הטלת ערובה הינה הכלל ולא החריג.

24

25

26

27



## בית המשפט המחוזי בירושלים

07 דצמבר 2017

ע"מ 17-04-26279 אוריינט אקספרס בילדינג בע"מ נ' מס ערך מוסף ירושלים

4. המשיבה אינה חולקת על מצבה הכלכלי הקשה ולטענתה המבקש הוא שהביא לקריסתה הכלכלית והוא שמונע ממנה להמשיך בפעילותה. נטען כי המבקש אינו יכול לאחוז בטענת חוסר היכולת שהוא עצמו גרם לה, באמצעות שלילת האישור בדבר פטור מניכוי מס הכנסה במקור ואף לחסום את דרכה לערער על החלטותיו. נטען כי הוצאות המשפט בטלים בשישים לעומת חיוב המס עצמו.
5. כאשר הבקשה להפקדת ערובה באה מפיו של מנהל מע"מ או פקיד השומה במסגרת ערעור מס קיימות בפסיקה שתי גישות (ראו סקירה מפורטת בע"מ (מרכז) 31900-09-10 פקיד שומה פתח תקוה נ' כוסמין בע"מ ואח' (27.4.11) (להלן: "עניין כוסמין"). על פי הגישה הראשונה, אין הבדל בין תביעה אזרחית "רגילה" או ערעור אזרחי לבין ערעור מס. על פי גישה זו יש ליישם את הכללים שנקבעו בפסיקה שדנה בהפקדת ערובה על ידי תובע (רע"א 9686/09 נאות אואזיס בע"מ נ' זיסר (2010); רע"א 10376/07 ל.ג. הנדסה ממוחשבת בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ, 11.2.09). על פי הגישה השנייה, יש להבחין אבחנה של ממש בין תביעה (אזרחית) המוגשת על ידי חברה לבין ערעור מס על החלטת פקיד השומה או מנהל מע"מ המחייבת את המערערת בתשלום מס. גישה זו מבוססת על מספר נימוקים. ראשית, על ההוראות בחוקי המס, על פיהן משהוגש ערעור לבית המשפט, יש לעכב את גביית סכומי המס השנויים במחלוקת עד לתום הביורור בערעור (סעיף 91 לחוק מע"מ וסעיף 184 לפקודת מס הכנסה). כך סבר בית המשפט המחוזי בחיפה בע"ש 780/04 הוד השלום בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ חדרה (11.4.07) (להלן: "עניין הוד השלום"). באותו מקרה קבע בית המשפט כי ניתן משקל יתר לזכות הערעור בהליך השומתי, אף מעבר לגביית החוב השומתי, מבלי שבית המשפט נדרש לבחינת סיכויי ההליך, הגם שמדובר בפגיעה אפשרית בקופה הציבורית. שנית, על כך שזכותו של נישום לערער על דחיית השגתו מהווה זכות מנהלית המוקנית לנישום כחלק בלתי נפרד משרשרת הליכי השומה, ההשגה והערעור, המהווים יחדיו מקשה אחת". ראו לענין זה את ב"ש 2117/06 מנהל מע"מ ב"ש נ' חברת א.א. קהירי לבנין ופיתוח בע"מ (11.5.06) ואת ע"מ (ב"ש) 1533/09 חב' פ.מ.י. בע"מ נ' ממונה מע"מ אשדוד (10.1.11) (להלן: "עניין פ.מ.י").
6. בעניין כוסמין סבר בית המשפט המחוזי מרכז (כב' השופט א' סטולר) כי בהקשר של חיוב חברה בערובה להוצאות פקיד השומה, הודעת הערעור השומתי שונה בתכלית מערעור אזרחי רגיל. על פי ההחלטה הנ"ל יש לראות בהליכי ההשגה דיון מנהלי מובהק ובדיון שמתקיים בבית המשפט המחוזי יש לראות דיון של ערכאה שיפוטית ראשונה. מכך עולה שלא ניתן להחיל על ערעור המס את הכללים הרגילים החלים על ערעור אזרחי. לפי החלטה זו, כשם שהחוק הכיר בזכותו של נישום שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת, כי אז שומה על המדינה שלא להכביד על הנישום יתר על המידה, על דרך דרישת ערובה להוצאותיה: "כשם שנדחה תשלומו של המס כך יידחה תשלום הוצאות המשפט במידה שערעור השומה יידחה" (פסקה 30 להחלטה).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

07 דצמבר 2017

ע"מ 17-04-26279 אוריינט אקספרס בילדינג בע"מ נ' מס ערך מוסף ירושלים

7. כפי שצוין בעניין כוסמין, בית המשפט העליון טרם קבע הלכה מחייבת בסוגיה זו. בקשת רשות ערעור שהוגשה על החלטת בית המשפט המחוזי בחיפה (כב' סגנית הנשיא ש' וסרקרוג) בעניין הוד השלום, נמחקה בשל העובדה שהמערער מחק את ערעורו בבית המשפט קמא. בקשת רשות ערעור שהוגשה על ידי פקיד השומה על החלטת בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כב' הנשיא אלון) בעניין פ.מ.י נדחתה על ידי כב' השופט דנציגר (רע"א 4347/10 מנהל מע"מ אשדוד נ' חב' פ.מ.י. בע"מ, 8.6.10). ברע"א 5013/15 ג'ורדאל נ' מנהל מע"מ ב"ש (27.12.15) קבע כב' השופט נ' סולברג בהחלטתו כי שאלת תחולתה של הוראת סעיף 353א' לחוק החברות על ערעורי מס היא שאלה עקרונית שטרם הוכרעה, אשר מצריכה דיון וליבון. נקבע כי הבקשה באותו מקרה לא הצדיקה דיון בשאלה זו בשלב הנוכחי. בית המשפט הוסיף וציין כי מבלי לקבוע מסמרות באשר להיקף תחולתה של הוראת סעיף 353א' לחוק, יש טעם טוב והגיון רב בעצם החלטת הוראה זו על ערעורי מס וכי בנקודה זו לא ניטשת מחלוקת בין המותבים השונים בבתי המשפט המחוזיים.

8. מסקנת בית המשפט המחוזי בעניין כוסמין הייתה כי הפרשנות הנכונה היא שבדרך כלל יש לראות את נסיבות העניין ככאלה שאינן חוסמות נישום בהגשת ערעור על החלטת המנהל על דרך חיובו בהפקדת ערובה ויש לחייב בהפקדה כאמור, רק באותם מקרים שבהן נעלה מספק שמדובר בערעור סרק שאין בו כל ממש. באותו מקרה הגיע בית המשפט למסקנה, לאחר שבחן את נימוקי הערעור, כי אין לומר שמדובר בערעור סרק ולכן הבקשה להפקדת ערובה נדחתה על אף שמדובר היה בחברה בפירוק ללא פעילות עסקית.

9. דעתי בעניין זה כדעתו של בית המשפט המחוזי מרכז בעניין כוסמין, מבחינת התוצאה. במילים אחרות, יש להחיל בערעורי מס את הוראת סעיף 353א' לחוק החברות אולם מבחינת היקף תחולתו יש לסייגה ולהעדיף את הפרשנות אשר אין בה להגביל או להציב מכשול בלתי עביר בפני נישומים המבקשים לערער על שומות המס, כל עוד אין מדובר בערעור סרק שעל פניו אין בו ממש. לעניין החזקה שהמחוקק לא התכוון לפטור רשות מנהלית מפני הביקורת של בית המשפט ראו ע"א 3115/93 ראובן יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נ(4) 549 (1979).

10. במקרה הנדון הסכום בו חוייבה המשיבה על ידי המבקש עומד על למעלה מ- 6.4 מיליון ₪. המחוקק קבע כי לאחר הגשת הערעור, מנוע המבקש מלנקוט בצעדי גביה עד להכרעת בית המשפט בערעור. לפי עמדת המבקש, מצבה של המשיבה הוא כזה שגם אם הערעור יידחה, ברור שלא ניתן יהיה לגבות את כפל המס שבו חוייבה. במקרה זה צפוי כי הוצאות הערעור לא יעלו על אחוז אחד מסכומי המס בהם חוייבה המשיבה ומכאן שבאיזון שבין זכותו של המבקש להבטיח תשלום הוצאותיו בערעור, לבין זכותה של המשיבה להביא עניינה לבירור בבית המשפט, יש להעדיף את זכותה של האחרונה ולא לחסום את דרכה לבית המשפט, כל עוד ערעורה איננו ערעור סרק.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

07 דצמבר 2017

ע"מ 17-04-26279 אוריינט אקספרס בילדינג בע"מ נ' מס ערך מוסף ירושלים

1 11. לאור האמור, יש לבחון בענייננו האם מדובר בערעור סרק, או שבפי המערערת נימוקים כבדי  
2 משקל. בעניין זה לא רצוי כי המותב שישמע את הערעור יביע את דעתו על סיכויי הערעור בשלב  
3 התחלתי זה אולם בעיני לא ניתן לאפיין את הנימוקים המשפטיים שהועלו על ידי ב"כ המשיבה  
4 כנימוקי סרק שאין מקום לדון בהם כלל.

5  
6 12. אשר על כן הגעתי למסקנה כי יש לדחות את הבקשה ואין לחייב את המשיבה להפקיד ערובה  
7 להבטחת הוצאות המבקש, במקרה של דחיית הערעור.

8  
9 המזכירות תשלח החלטה זו לב"כ הצדדים.

10  
11 ניתנה היום, י"ט כסלו תשע"ח, 07 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.

12

אביגדור דורות, שופט

13

14

15

16

17

18

19