



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד נסאר מסיס

מערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד לירון ברנד קויפמן  
פמת"א (אזרחי)

משיב

### החלטה

בפני בקשה מטעם המשיב (המבקש בבקשה זו) להורות למערערת (המשיבה בבקשה זו) להפקיד בקופת בית המשפט ערובה הולמת להבטחת הוצאות המשפט של המשיב, אם יזכה בדין. בקשת המשיב מבוססת הן על סעיף 353א בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן – חוק החברות), והן על תקנה 519 בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן – תקנות סדר הדין האזרחי).

כמו כן, הנני מתבקשת לקבוע, כי אם לא תפקיד המערערת ערובה כאמור, תוך המועד שייקצב לה לעשות כן, יידחה הערעור מטעמה על הסף.

ערעור זה עניינו בהחלטת המשיב, מנהל מס ערך מוסף גוש דן, בהשגה על שומת תשומות שהוצאה למערערת ביחס לשנים 2012-2014 בגין ניכוי תשומות שלא כדין. סכום קרן המס עומד על 2,048,341 ש"ח.

### טענות הצדדים

1. לטענת המשיב, המערערת אינה פעילה. תיק המע"מ שלה נסגר בתאריך 1.1.2016 ואין לה נכסים על שמה אותם ניתן לממש. בהינתן מצבה הכלכלי של המערערת, המשיב סבור כי קיים חשש, ברמה הקרובה לוודאות, שהוא עלול למצוא את עצמו בפני שוקת שבורה, לו תתקבל עמדתו לגופו של הערעור, וזאת הן לעניין סכום המס השנוי במחלוקת והן לעניין הוצאות המשפט.
2. לעניין סיכויי הערעור, טוען המשיב כי הם קלושים ביותר. זאת משום, שעל המערערת לעמוד ברף הוכחה מחמיר על מנת להוכיח כי נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות אותן קיזזה בספריה. לטענת המשיב, המערערת אינה עומדת ברף הוכחה זה. המשיב מצייין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

- בבקשתו כי מחקירת מנהלי המערערת עולה כי הם אינם יכולים להצביע על עבודות שביצעה המערערת כנגד קבלת החשבוניות. כן אישר מנהל המערערת בחקירתו כי קיבל את החשבוניות מבלי שבוצעה עבודה בגינן. בנוסף לכך, קיימת עדות מטעם בעלי החברות, ששמן מופיע על גבי החשבוניות המדוברות, לפיה מדובר בחשבוניות מזויפות ואין להם כל קשר עם המערערת ומנהליה.
3. אשר לגובה הערובה, המשיב טוען כי יש מקום לחייב את המערערת בערובה בשיעור של 5% מסכום המס בערעור. המשיב הפנה בהקשר זה לעניין ת"א (מחוזי מרכז) 1811-08-07 **בנק הפועלים בע"מ נ' ל.נ. הנדסה ממוחשבת בע"מ** (29.10.2007).
4. מנגד, טוענת המערערת, כי יש לדחות את הבקשה משום שלא מדובר בערעור סרק וכי קיים סיכוי טוב שטענותיה בערעור יתקבלו והיא לא תחויב בתשלום הוצאות המשיב.
- המערערת טוענת כי נפלה קורבן למעשה מרמה של רשת שפעלה באופן שיטתי מבלי שהיו סימנים מעוררי חשד להתנהלות בלתי תקינה. לטענתה, קודם להתקשרותה עם מוציאי החשבוניות, היא ערכה את הבדיקות הנדרשות – נבדקו על ידה אישורי ניכוי מס במקור, מסמכי התאגדות ואף ייפוי כוח. כן מציינת המערערת כי בגין כל חשבונית שילמה תמורה מלאה.
- המערערת מוסיפה וטוענת בתגובתה לבקשה כי המשיב לא העביר לידיה את מלוא החומר שהיה מצוי בידו ערב הגשת הערעור, וכי החל מחודש יולי שנת 2014 היא פועלת תחת פיקוח של בעלים חדשים.

### המסגרת הנורמטיבית

5. תקנה 519(א) לתקנות סדר הדין האזרחי (החלה בערעורי מס מכוח תקנה 10(א) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור) התשל"ו-1976) 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".
6. במקביל לתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, מוצאים אנו את סעיף 353א בחוק 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 שתיתן 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".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

7. הוראת סעיף 353א לחוק החברות פורשה בפסיקת בית המשפט כמחילה כללים מיוחדים בכל הקשור לחיובה של חברה במתן ערובה. כללים אלה מטילים על החברה את החובה להפקיד ערובה אלא אם תוכיח כי יש ביכולתה לשלם את הוצאות הנתבע או אם נסיבות העניין אינן 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 פסקה 6 (13.7.2008)) (להלן – עניין נאות אואזיס); ראו גם אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 684 (מהדורה 12, 2015).
8. שאלת היקף תחולת 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). שם, 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" (פסקה 13), (ראו גם את דברי כב' השופט גרוסקופף ברע"א 6315/18 חב' ג'י אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד פסקה 9 (07.10.2018)).
9. חיובה של המערערת בהפקדת ערובה נשען 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 נוקטת ההליך היא חברה בע"מ, כבענייננו, חיובה בהפקדת ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות מייצג את הכלל בעוד שהפקדת ערובה מכוח תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי מייצגת את החריג לכלל. על בחינת היחס הראוי בין תחולת סעיף 353א לחוק החברות לבין תחולת תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי אמר כב' השופט מלצר בעניין רע"א 10376/07 ל.נ הנדסה ממוחשבת בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ (11.2.2009) (להלן – עניין הנדסה ממוחשבת) את הדברים הבאים:
- "על פני הדברים נראה כי היום נוכח היותו של סעיף 353א לחוק חלק מדבר חקיקה ראשית, המהווה חוק ספציפי ומאוחר לעומת תקנה 519 לתקנסד"א, שהיא בגדר חקיקת משנה ומוקדמת יותר, הרי שיש לקבוע כי סעיף 353א 'גובר'



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

- על תקנה 519 לתקסד"א, ככל שהדברים אמורים בעניינה של חברה תובעת" (פסקה 11).
10. 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 החריג שבתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי (ראו בהמשך).
11. סעיף 353א לחוק החברות קובע שתי חלופות אשר בהתקיימן בית המשפט לא יורה 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.
12. 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. אולם, הבדיקה לא תיעצר בשלב זה וגם אם ייקבע כי החברה לא תוכל לעמוד מבחינה כלכלית בתשלום הוצאות המשפט, אין זה מחייב כי תידרש להפקיד ערובה. על בית המשפט להמשיך לשלב השני ולבחון במסגרתו האם יש **בנסיבות העניין** כדי להצדיק את חיוב החברה בערובה (עניין **נאות אואזיס**, פסקה 6; עניין **הנדסה ממוחשבת**, פסקה 13).
13. 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, הנבחנת במסגרת בחינת הנסיבות שבגינן לא מוצדק לחייב את החברה בערובה, ואת מידת תום הלב בנקיטת ההליך.
- בתוך כך נקבע בפסיקה כי במסגרת הרשות הניתנת לבית המשפט שלא לחייב את החברה התובעת בהפקדת ערובה, ניתן לבחון גם את סיכויי ההליך בתוך שאר "נסיבות העניין" (עניין **הנדסה ממוחשבת**, פסקה 12). זאת משום, שהמטרה העיקרית בחיוב החברה התובעת בהפקדת ערובה היא למנוע תביעות סרק כך שבחינת סיכויי ההליך רלוונטית לתכלית זו.
14. משנסתיים שלב הבדיקה השני במסקנה שעל החברה להפקיד ערובה להוצאות הנתבע, מגיע שלב הבדיקה השלישי במסגרתו יש לבחון את **גובה וסוג**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיין, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

**הערובה** הנדרשת ולדאוג שתהיה מידתית ושתאזן אף היא את כל השיקולים הרלוונטיים שהוזכרו לעיל.

בכל אחד משלבי הבדיקה יש להתחשב בזכויות החוקתיות הניצבות ברקע הדברים: זכות הגישה של המערערת לערכאות וזכות הקניין, הן של המערערת והן של המשיב, ולזכויות אלו יש לתת את המשקל הראוי באיזון האינטרסים הכוללים.

### הכרעה לגוף העניין

15. 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.

16. כאמור, נקודת המוצא היא שחייב 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 בידו לגבות את ההוצאות בהן נשא 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.

17. 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 מצדיקים לפטור אותה כליל מהפקדת הערובה. אדרבא, לטעמי, יש בהם לחזק את המסקנה כי המערערת נדרשת להבטיח את הוצאות המשפט של המשיב באמצעות הפקדת ערובה הולמת.

18. 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 מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

- בהתאם לפסיקה המנחה בתחום קיזוז חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין, על המערערות 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 שהמערערות היא זו שבידיה הכלים לוודא את תקינות החשבוניות שקיבלה ואת זהות העוסק שהוציא אותן, בחינת נקיטת האמצעים בהן נקטה, ככל שנקטה, תיעשה במבחן מחמיר.
19. מבלי לקבוע מסמרות בעניין, על פני הדברים נראה כי בפני המערערות ניצבות משוכות גבוהות להוכחת טענתה כי נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות שהוצאו לה.
20. ראשית, לאור הודעות בעלי תפקידים במערערות והודעות בעלי החברות שהוציאו את החשבוניות (ראו סעיפים 21-62 לכתב תשובה מטעם המשיב), תתקשה המערערות לשכנע כי החשבוניות משקפות עסקה אמיתית ושהיא קיבלה שירות בתמורה לתשלום מלא.
- נראה כי המערערות תתייצב בפני קושי להסביר את הודעות מנהליה בחקירתם כי לא ניתן להם שירות על ידי מוציאי החשבוניות ואת הודאתם כי קיבלו לידם חשבוניות על שם חברות שונות מאותו אדם (מוחמד אבו סנד).
- כמו כן, אין בהצגת שתי המחאות (שצורפו לתגובת המערערות לבקשה) כדי להוכיח את טענת המערערות כי שילמה תמורה מלאה למוציאי החשבוניות עבור השירות. כך בפרט, כאשר הסכומים והתאריכים המופיעים בהמחאות האמורות אינם תואמים את הפרטים בחשבוניות שצורפו על ידי המערערות בתגובתה לבקשה (ראו הנספחים לתגובת המערערות מתאריך 14.2.2019) וכך ביתר שאת, כאשר בעלי החברות השונות, על שמן הוצאו החשבוניות, טענו בחקירתם כי החשבוניות מזויפות. טענת המערערות כי התיעוד לתשלום תמורה מלאה מצידה מצוי בידי המשיב אינה יכולה לסייע לה שכן מדובר בנתונים שאמורים להיות בידיעתה.
- אכן, אין המערערות נדרשת בשלב זה של ההליך להציג ראיות על מנת להפריך את שומת המשיב, אולם עדיין מצופה ממנה, כאשר היא מבקשת להדוף את בקשת המשיב לחייבה בהעמדת ערובה, כי תציג ראיות התומכות בטענותיה שבתגובתה לבקשה.
21. שנית, טענת המערערות כי ערכה בדיקות טכניות לבירור זהות העוסק עמו התקשרה בעסקה, אינה יכולה לספק. על פי הפסיקה, לא די בבדיקה טכנית של מסמכים פורמליים דוגמת אישור לניכוי מס במקור, אישור על ניהול ספרים, תעודת עוסק מורשה, תעודת התאגדות של חברה, תדפיס מרשם החברות וכיו"ב, על מנת לעמוד בדרישות הדין (ראו למשל ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 16661-04-16 סעיודב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א פסקה 88 (28.01.2018)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 18-12-34111 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

על כן, ומבלי לקבוע מסמרות בשלב זה של הדיון, מעיון בכתבי הטענות ובנספחיהם עושה רושם כי סיכויי הערעור של המערערת אינם גבוהים במידה המצדיקה לפטור אותה כליל מהפקדת ערובה.  
22. בכל הנוגע לגובה הערובה, לא מצאתי לנכון להיעתר לבקשת המשיב להעמיד את גובה הערובה על 5% מסכום הערעור.

מקובלת עליו הגישה לפיה יש לנהוג במתינות בקביעת גובה הערובה ולאזן באמצעותה את מכלול האינטרסים העומדים על הפרק ובראשם אינטרס העל כן, לא יהיה בגובה הערובה כדי למנוע מהמערערת את יומה בבית המשפט ואת האפשרות להעמיד את השומה שהוצאה לה לביקורת שיפוטית.

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

לאור כל זאת, במסגרת האיזון הנדרש, אני מעמידה את גובה הערובה בו תחויב המערערת על סך של 20,000 ש"ח. המערערת תפקיד סכום זה בקופת בית המשפט תוך 30 ימים מהיום ועד לתאריך 18.3.2019.

### הסנקציה בגין אי הפקדת ערובה

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

המערערת לא התייחסה לסנקציה המבוקשת על ידי המשיב בתגובתה לבקשה.  
24. 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 ואינה מעמידה אותה?

שאלה זו מתעוררת על רקע השוני בניסוח בין לשון סעיף 353א לחוק החברות לבין לשון תקנה 519(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי.

השוואה בין לשון ההוראות מלמדת כי, בעוד שתקנה 519(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי מציינת במפורש כי אם "לא ניתנה ערובה תוך המועד שנקבע, תינדחה התובענה, אלא אם כן הורשה התובע להפסיקה", סעיף 353א לחוק החברות קובע כי לבית המשפט סמכות "לעכב את ההליכים עד שתינתן הערובה..".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 18-12-34111 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

25. 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 ת"א) 54547-05-13 יצחק חג'אג' נ' ה.י.ו. אסטבלישמנט 2. רב רון להשקעות בע"מ (31.03.2014); ע"מ (מינהליים ת"א) 48629-08-15 אפוקסי יבוא ושיוק 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)).

26. עד כה, בית המשפט העליון נמנע מלהתערב בהחלטות בתי המשפט המחוזיים שהורו על דחיית התובענה במקרה של אי הפקדת ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות (ראו למשל, עניין נאות אואזיס פסקה 4; עניין ג'ורדאל פסקה 5; רע"א 846/14 ישראל היום השקעות ופיתוח 1987 בע"מ נ' לנדקו ישראל יזום וניהול בע"מ (02.04.2014)).

כן, ציין בית המשפט העליון בעניין ע"א 3127/13 אנרג'יקס אנרגיות מתחדשות בע"מ נ' מולטי גרין (2010) בע"מ (16.02.2015): "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".

27. 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 התביעה ואין מקום להורות על דחיית התביעה (ראו, ע"מ (מחוזי מרכז) 47507-08-17 מדינת ישראל - רשות המסים נ' מרעב חסן בנייה וסחר בע"מ פסקה 55 (13.08.2018) (להלן - עניין מרעב חסן בנייה)).

כבוד השופט סטולר סבור 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, פסקה 59).

בכל הכבוד הראוי שאני רוחשת לדברים אלה, דעתי שונה.

28. 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.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

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 המשפט לפי סעיף 75 לחוק בתי המשפט לתת כל סעד שנדרש לשם קיום זכות).

אין זה סביר בעיניי שהמחוקק מנע במכוון מבית המשפט את האפשרות לדחות את התביעה במקרה של אי הפקדת ערובה על ידי חברה, כאשר לגבי אדם פרטי מצויה סמכות דחיית התביעה בתקנה 519(ב), 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) (כן ראו, בש"א (מחוזי ירושלים) 6774/09 **רסקו חברה להתיישבות חקלאית העירונית בע"מ נ' SCHIFF R.E INTERNATIONAL CORP (N.Y.)** (מחוזי ת"א) 2157-08 **בינוי והשקעות אחזקות ש.ט.א.י** (1994) (30.03.2009); ע"א (מחוזי ת"א) 15.02.2010); ראו גם פסיקת כב' **בע"מ נ' בנק לאומי לישראל בע"מ** פסקה 11 (15.02.2010); ראו גם פסיקת כב' השופט אטדגי ב-ה"פ (מחוזי ת"א) 12217-03-12 **בית יורב** (1997) **בע"מ נ' טובה כהן** (12.12.2012), הסובר כי תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי ממשיכה לחול, על סנקציית דחיית ההליך הקבועה בה, גם כאשר הפקדת הערובה נדרשת מכוח סעיף 353א לחוק החברות).

29. 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**" (פסקה 58).

בכל הכבוד הראוי, אינני יכולה להסכים לכך. לטעמי, החלת הסנקציה לפי תקנה 519(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי על הפקדת ערובה לפי סעיף 353א לחוק החברות לא רק שאינה מפרה את האיזון שנקבע בתקנה 519 אלא מתחייבת אף **מקל וחומר**: אם לגבי תובע שאינו חברה, שחיובו בהפקדת ערובה הוא החריג, 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 החריג.

30. **דברים אלה נכונים ביתר שאת בערעורי מס.**

בערעורי מס הנישום אינו חייב לשלם את המס השנוי במחלוקת (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.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

- 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.
31. 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 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.
32. 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 סיכויי הערעור אינם גבוהים וכי המערערת ניצבת בפני משוכות גבוהות להוכחת טענותיה בערעור, ועל רקע מצבה הכלכלי הקשה, מתקיימים התנאים לחיובה בהפקדת ערובה גם מכוח החלת החרג שבתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי.
- הנה כי כן, גם מטעם זה יש מקום להורות על דחיית הערעור היה ולא תופקד הערובה כנדרש.
33. אין בדברים אלו כדי לשלול מהמערערת קבלת אורכה מתאימה לגיוס כספי הערובה, מקום בו קיימות נסיבות המצדיקות זאת, כל עוד לא מתקבל הרושם כי היא גוררת רגלים במטרה להשהות את בירור ההליך ואת גביית המס.
34. בשולי הדברים אציין כי המקום הראוי לאיזון בין זכות הגישה של המערערת לערכאות לבין זכותו של המשיב לתשלום הוצאותיו במסגרת הליך הוגן ויעיל הוא בשלב קביעת גובה הערובה. על בתי המשפט להקפיד כי הסכום שייקבע יהיה בר השגה מבחינת הנישום ושהוא יוכל לעמוד בו גם אם אין בידו אמצעים כספיים זמינים.

### סיכומו של דבר

35. **הבקשה להפקדת ערובה להבטחת ההוצאות המשפטיות של המשיב מתקבלת והמערערת תפקיד בקופת בית המשפט במזומן, או בערבות בנקאית צמודה ללא הגבלת זמן, סכום של 20,000 ש"ח וזאת עד לתאריך 18.3.2019.**
36. **לא יופקד הסכום כאמור, יידחה הערעור ללא צורך בהחלטה נוספת.**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 פברואר 2019

ע"מ 34111-12-18 יסור נקיון, שמירה ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

קדם משפט ייקבע לתאריך 19.3.2019 בשעה 9.30.

**המזכירות תיידע את הצדדים בדבר החלטה זו.**

ניתנה היום, י"ד אדר א' תשע"ט, 19 פברואר 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת