בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2013

ע"מ 52714-02-12 אברת- ניהול וסחר בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המערערת: **אברת- ניהול וסחר בע"מ**

נגד

המשיב: **פקיד שומה תל אביב 4**

<u>החלטה בבקשת המשיב להורות על הפקדת ערובה</u>

1. המערערת הגישה ערעור זה על השומות שנקבעו לה על ידי המשיב בצווים, לשנות המס 2006-2008, בסכום כולל של כ-1,693,273 ₪ (קרן).

בבקשה זו עותר המשיב, להורות למערערת להפקיד ערובה "גבוהה וראויה" להבטחת הוצאותיו, אם הערעור יידחה.

המערערת מתנגדת לבקשה.

על טעמיהם אעמוד בהמשך.

2. בהיות המערערת חברה, בסיס אפשרי לחייבה בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות המשיב מצוי בהוראות סעיף 353א ל**חוק החברות, התשנ"ט-1999** (להלן – **חוק החברות**):

> "הוגשה לבית משפט תביעה על ידי חברה או חברת חוץ, 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 החוץ בערובה או אם החברה הוכיחה כי יש ביכולתה לשלם את הוצאות הנתבע אם יזכה בדין."

בסיס נוסף לכך מצוי בהוראת תקנה 519(א) ל**תקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984** (להלן – **תקנות סדר הדין האזרחי**):

> "בית המשפט או הרשם רשאי, אם נראה לו הדבר, לצוות על תובע ליתן ערובה לתשלום כל הוצאותיו של נתבע".

3. לפני שאדון בטענות הפרטניות הנוגעות למערערת ולערעור זה, אתייחס לטענתה העקרונית של המערערת בתגובתה לבקשה זו, כי לא ניתן לחייבה בהפקדת ערובה על פי ההוראות שצוטטו לעיל, משום שהיא איננה "תובעת".

תקנה 9(א) ל**תקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ט -1978** מחילה על ערעור שהוגש על שומה את מרבית תקנות סדר הדין האזרחי.

תקנה 9(ב) לתקנות הנ"ל קובעת:

"לענין תקנה זו, כל מקום שנאמר בתקנות סדר הדין "תובע" – מערער, "נתבע" – משיב, "כתב טענות" – לרבות הודעת ערעור, נימוקי שומה ונימוקי ערעור."

מכאן, שתקנה 519(א) ל**תקנות סדר הדין האזרחי** ודאי שהיא חלה על ערעור המוגש על שומה, והשאלה היחידה היא, האם גם הוראת סעיף 353א ל**חוק החברות** חלה על ערעור שכזה?

כהערתו של כב' השופט אלטוביה בהחלטתו בבש"א 15811/08, עמ"ה (מחוזי ת"א) 1020/07 **פקיד שומה חולון נ' רשת מסעדות שוואורמה שלנו בע"מ** (4.11.08, פורסם בנבו), שני דברי החקיקה אינם שקולים זה לזה.

תקנה 519 ל**תקנות סדר הדין האזרחי**, העוסקת בכל תובע בהליך אזרחי, מאפשרת לבית המשפט שיקול דעת רחב בהטלת ערובת הוצאות, כאשר אמצעי זה יופעל לעתים נדירות ובנסיבות חריגות בלבד. מנגד, בסעיף 353א ל**חוק החברות**, העוסק בחברה שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת, קיימת חזקה שיש מקום לחייב חברה במתן ערובה להוצאות, אלא אם כן קיימים, בנסיבות הענין טעמים לסתור.

4. קיימת מחלוקת פוסקים בדבר שאלת חלותו ואופן יישומו של סעיף 353א ל**חוק החברות** על ערעור שהוגש על שומה לפי **פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961** או לפי **חוק מס ערך מוסף, התשל"א-1971**.

לסקירת המחלוקת ראו החלטתו של כב' השופט ד"ר סטולר בע"מ (מחוזי ת"א) 31900-09-10 **פקיד שומה פתח תקוה נ' כוסמין בע"מ** (27.4.11, פורסם בנבו).

אולם, גם אלה הסבורים שיש להמעיט בשימוש בסעיף זה, או לתת לו פרשנות מצומצמת ודווקנית לטובת המערער–הנישום, כאשר מדובר בערעור הנוגע לדיני המיסים (מס הכנסה או מס ערך מוסף), אינם קובעים שיש להימנע כליל משימוש בו.

ראו לענין זה את החלטת כב' השופט דנציגר ברע"א 4347/10 **מנהל מע"מ אשדוד נ' חב' פ.מ.י. בע"מ** (8.6.10, פורסם בנבו), שדחתה את בקשת מנהל מע"מ לתת רשות ערעור על

החלטת כב' הנשיא אלון לדחות את הבקשה לחייב את המשיבים (המערערים בערכאה קמא) בהפקדת ערובה.

כב' השופט דנציגר התייחס לבקשת מנהל מע"מ לדון בבקשה משום חשיבותה העקרונית, אך קבע (פיסקה 13):

> "איני סבור כי זהו המקום לדון בשאלה העקרונית אותה מעלה המבקש. בית המשפט המחוזי לא קבע בהחלטתו כי בכל מקרה בו תוגש בקשה להפקדת ערובה, לצורך הבטחת הוצאות המבקש בערעור, תידחה בקשתו, ובעניין זה ציין בית המשפט המחוזי כי תתכנה נסיבות, אמנם לשיטתו חריגות, בהן יהיה מקום לדרוש להתנות את הליכי הערעור בהפקדת ערובה, אולם נקבע כי נסיבות אלה אינן מתקיימות במקרה דנן."

יצוין, שגם כב' השופט אלטוביה שסבר כי יש להמעיט בשימוש בסעיף זה כשמדובר בערעורי מס, לא נמנע מלהטיל ערובה מסוימת במקרים שנדונו בפניו, ראו: ענין **רשת מסעדות שווארמה** הנ"ל, וכן: ע"מ (מחוזי ת"א) 18153-02-12 **פקיד שומה ת"א 4 נ' תות אירופה בע"מ** (29.1.13, פורסם בנבו).

מעניינת גם דעתו של כב' השופט אורנשטיין שסבר, שקיים טעם להחמיר עם חברה המערערת על שומה, "שכן לפתחה השגה שלא התקבלה", ראו: ע"מ (מחוזי ת"א) 27844-01-11 **במה ותקשורת בע"מ נ' מס ערך מוסף ת"א** (24.3.11, פורסם בנבו).

5. בענייננו אני סבור, שאין צורך להידרש לסוגיה העקרונית של אופן חלותו ויישומו של סעיף 353א ל**חוק החברות**, משום שגם על פי הגישה הפרשנית המצמצמת ואפילו על פי תקנה 519(א) **לתקנות סדר הדין האזרחי** יש הצדקה להענות לבקשה, הן משום שהמשיב הראה בדרגה גבוהה של הסתברות שהמערערת לא תוכל או תתקשה מאד לשלם את הוצאות הערעור, אם יידחה, ואילו המערערת לא הראתה כי תוכל לעמוד בכך, והן משום שביחס למרכיב המרכזי בשומה סיכויי הערעור דלים.

בהתייחס לסוגיה העקרונית של בקשה לחייב חברה מערערת בערעור מס בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות המשיב, אסתפק בהערה, שגם אם דנים בבקשה כזו לפי תקנה 519(א), ראוי יהיה להתחשב ברציונל שעמד מאחורי חקיקת סעיף 353א ל**חוק החברות**, להבחנה בין זכותו של היחיד וזכותה של החברה לבוא בשערי בית המשפט, שכן "בעוד ששערי בית

המשפט פתוחים לרווחה לפני תובע יחיד שהוא בשר ודם, אין המחוקק רואה בעין יפה הגשת תובענה ללא ערובה, שבה תובעת, שהיא חברה חסרת יכולת כספית, מסתתרת, כביכול, מאחורי האישיות המשפטית שלה כדי להימנע מתשלום הוצאות" (רע"א 544/89 **אויקל תעשיות בע"מ נ' נילי מפעלי מתכת בע"מ**, פ"ד מ(1) 647, 650), ובכך תשמר הבחנה זו בין היחיד ובין החברה גם בבקשות לחייב בהפקדת ערובה של המערער או המערערת בערעורי מס.

6. בענייננו החשש בדבר חוסר יכולתה של המערערת לשלם את הוצאות המשפט, אם תחויב בהן, עולה כבר מסעיפים 2-4 לנימוקי השומה, **שהמערערת הודיעה בנימוקי הערעור שלה (סעיף 2.1) כי היא מסכימה עם האמור בהם.** על פי האמור בסעיף 2 לנימוקי השומה המערערת מוחזקת על ידי חברה אחרת בשם אברת אחזקות 1993 בע"מ, שאינה פעילה, וזו האחרונה מוחזקת על ידי חברה זרה הרשומה בליכטנשטיין בשם ANSTALT EPSOM (להלן – אפסום). נמצא, שהמערערת מוחזקת באופן ישיר על ידי חברה שאינה פעילה ובאופן עקיף על ידי חברה תושבת חוץ.

כידוע, היותו של תובע תושב חוץ הינו נימוק ראוי בדרך כלל לחייבו בהפקדת ערובה (ראו: אורי גורן, **סוגיות בסדר דין אזרחי**, מהדורה עשירית, עמ' 751).

על פי האמור בסעיף 3 לנימוקי השומה, המערערת שינתה את שמה מאז התאגדותה בשנת 1982 שלוש פעמים, דבר היכול להעיד על חוסר יציבותה.

על פי האמור בסעיף 4 לנימוקי השומה, בשנת 2007 מכרה המערערת לחברה אחרת את תיק הביטוח שהיווה נתח עיקרי מעיסוקה הכלכלי והעסקי.

7. בנימוקי המשיב לבקשה זו צוין, כי התשלומים שקיבלה המערערת מחברה אחרת, שמרבית מניותיה מוחזקות על ידי חברת אפסום (כלומר, חברה הקשורה למערערת), הופסקו גם הם בתחילת שנת 2010, ומאז אין לה מקורות הכנסה נוספים.

כמו כן, בביאורים לדו"חות הכספיים דיווחה המערערת כי המשך פעילותה מותנה ביכולתה להגדיל את היקף הפעילות הרווחית שלה ו/או לגייס מקורות מימון חלופיים. כן נטען שלמערערת אין כל נכסים.

כל הנתונים הללו נתמכו בתצהיר של הרכזת במשרדי המשיב, גב' אורלי מלר.

המערערת, לעומת זאת, שבידיה כל הכלים להוכיח את יכולתה הכלכלית, טענה אמנם בתגובתה (סעיף 3.1), כי היא חברה פעילה, המעסיקה עובדים, וכן שהיא "שואפת להרחיב

בעתיד את היקף פעילותה", אך נמנעה ממתן כל פירוט, מצירוף כל אסמכתא ואפילו מצירופו של תצהיר התומך בתגובתה.
יצוין בהקשר זה, כי המערערת הודיעה בנימוקי הערעור שהגישה (סעיף 1.2), כי אין בידיה אמצעים כספיים לשלם שכר טירחת עורך דין לשם ייצוגה בערעור.

8. באשר לסיכויי הערעור: המרכיב העיקרי בשומה הוא הכנסה ממחילת חוב. המדובר בהלוואה בסך 1 מליון דולר שהמערערת קיבלה בשנת 1996 מאפסום, שרק בחלקה הקטן נפרעה, ועל פי הדוחות הכספיים שלה משנת 2008 יתרת ההלוואה עומדת על סך של למעלה מ-16 מליון ₪. מאז, לטענת המשיב, לא הוחזר סכום כלשהו על חשבון יתרת ההלוואה.
מכך, ומנתונים נוספים שפורטו בנימוקי השומה, הסיק המשיב כי אפסום מחלה למערערת על חוב זה והכנסתה של המערערת ממחילת החוב בסכום של למעלה מ-4 מליון ₪ (סכום קרן לשנת 2008) הוספה להכנסתה המוצהרת.
בנימוקי הערעור השיבה המערערת, כי היא "ממשיכה לפרוע את חובה, אם כי נכון שמדובר בסכומים נמוכים התואמים את היקף הכנסותיה", אך לא סיפקה כל פירוט או אסמכתא נוספים. כן טענה, שאפסום לא מחלה על החוב ועומדת על דרישה לפרעונו, וגם לכך לא סיפקה כל פירוט או אסמכתא.
בתגובה לבקשה זו הסתפקה המערערת באמירה שהיא פנתה לעורכי דין המתמחים בתחום, "ואלה הביעו את דעתם החיובית בדבר הצלחת הגשת הערעור".

9. צירוף כל האמור לעיל מביא אותי למסקנה, שראוי הוא להענות לבקשה ולחייב את המערערת בהפקדת ערובה, אך בהתחשב בפסיקה שהוזכרה לעיל, הערובה תהיה בסכום הפחות מזה שראוי היה לפסוק אילולא היה מדובר בערעור מס, וכן אאפשר למערערת חלופה באופן שמקצת הערובה תהיה על דרך של הפקדת ערבות אישית של מנהל/י המערערת (השוו להחלטות כב' השופט אלטוביה בענין **רשת מסעדות שוואורמה** ובעניין **תות אירופה** הנ"ל).

10. **תוצאה:**
אני מחייב את המערערת להפקיד ערובה להבטחת הוצאות המשיב, אם הערעור יידחה, על פי אחת החלופות הבאות:
א. סכום של 20,000 ₪, במזומן או בערבות בנקאית צמודה,

ב. סכום של 10,000 ₪, במזומן או בערבות בנקאית צמודה, ובנוסף לכך ערבות אישית של מנהל/י המערערת בסך 15,000 ₪, צמוד למדד.

הערובה תופקד עד יום 5.5.13.

ההליכים יעוכבו עד להפקדת הערובה.

נקבע לתזכורת פנימית ליום 7.5.13.

ניתנה היום, כ"ד ניסן תשע"ג, 04 אפריל 2013, בהעדר הצדדים.

הוקלד על ידי .....

יונה אטדגי, שופט