



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 53364-02-16 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 53335-02-16 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המערערות:

1. שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ
 2. שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ
- שתיהן ע"י ב"כ עו"ד י. מדר

נגד

המשיב:

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד יעל ארביב-גבאי
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה

1. בפניי בקשה מטעם המשיב (המבקש בבקשה זו) להורות למערערות (המשיבות בבקשה זו) להפקיד בקופת בית המשפט ערובה הולמת לתשלום הוצאות המשיב, לו יידחו הערעורים כנגדו וייפסקו לטובתו הוצאות משפט, תוך המועד שייקצב להן לעשות כן, אחרת יידחו הערעורים על הסף וללא צורך בהחלטה נוספת. כמו כן מבוקש לחייב את המערערות בהוצאות בגין בקשה זו.

2. הבקשה 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**).

3. ערעור ע"מ 53364-02-16 בעניינה של חברת שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ (להלן: **שטיסל**) עוסק בשומה בצו שהוצאה לה לשנים 2008-2012 ופסילת ספריה לשנת 2012 בשל אי רישום תקבול לפי סעיף 145ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה**).

המערערת הינה חברת קייטרינג אשר בשנות המס הרלוונטיות שיווקה אוכל לשני אולמות אירועים, אחד מהם צד קשור, חברת שירותי אירוח בקונטי בע"מ, היא המערערת בערעור ע"מ 53335-02-16 (להלן: **שרותי אירוח בקונטי**).

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/53364-02-16.pdf>



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 53364-02-16 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 53335-02-16 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

עיקר המחלוקת בערעור שטיסל הוא על כימות שיעור תצרוכת החומר המשמש אותה בעסק. המשיב קבע כי אחוז צריכת החומרים שדווח על ידי שטיסל (52%) אינו סביר ובהסתמך על חוות דעת כלכלית ובדיקת נתוני העסק העמידו על 34% תוך קביעת תוספת הכנסה כמתחייב מגילום עלות החומרים המוצהרת לפי השיעור המוקטן.

סכום המס על פי השומה עומד על כ- 4.5 מיליון ש"ח (נכון ליום 22/11/2016).

4. ערעור שירותי אירוח בקונטי עניינו בפסילת ספרי המערערת לשנים 2010 ו- 2012. ספרי המערערת לשנת 2012 נפסלו עקב אי רישום תקבול לפי סעיף 145ב לפקודה וספריה לשנת 2010 נפסלו לפי סעיף 130(ג) לפקודה בשל אי פירוט בספר ההזמנות של הטובין שהוזמנו על ידי לקוחותיה. לאור הפסילה, יושמה הוראת סעיף 33(ב) לפקודה ולא הותר קיזוז הפסדים עסקיים מועברים בסך 119,425 ש"ח. כמו כן הוספה תוספת מחזור בשומה בגובה התקבול שלא נרשם בסך של 29,400 ש"ח.

5. יצוין כי הדיון בשני הערעורים דן מתנהל במאוחד עם שני ערעורים נוספים – ע"מ 53339-02-16 אברהם שטיסל ו- ע"מ 53368-02-16 זהבה שכטר, שעניינם תוספת הכנסה במישור בעלי המניות והמנהלים. עם זאת, הבקשה דן להפקדת ערובה אינה מתייחסת לערעורים מטעם היחידים אלא רק לערעורים מטעם החברות, שטיסל ושירותי אירוח בקונטי.

טענות הצדדים

6. לטענת המשיב, המערערת שטיסל לא הגישה דוחות שנתיים למס הכנסה החל משנת 2014 ואילך. כמו כן, מחזור העסקאות המדווח שלה למע"מ עומד על 0 מחודש פברואר 2014 ועד לסוף אפריל 2014 והחל ממועד זה אינה מגישה דוחות למע"מ. על פי רישומי המחשב, תיק העוסק שלה במע"מ נסגר ביום 31.12.2013. מכל זאת למד המשיב כי לשטיסל אין הכנסות והוצאות ואין לה כל פעילות עסקית. כמו כן לא רשומים על שמה נכסים.

בעניין המערערת שירותי אירוח בקונטי טוען המשיב, כי היא הפסיקה את פעילותה העסקית ביום 31.12.2013. הדו"ח האחרון שהגישה למס הכנסה היה לשנת 2012 ומשנת 2013 אינה מגישה דוחות. בהתאם למרשמי מע"מ, הגישה דוחות 0 לשנים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 53364-02-16 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 53335-02-16 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

2014-2015 והחל מחודש 12.2015 אינה מגישה דוחות למס ערך מוסף. מכאן, שאין לה כל פעילות עסקית ובהתאם לרישומי המחשב של המשיב אין כל נכסים בבעלותה. המשיב טוען כי המערערות מודות בכך שהן נעדרות פעילות עסקית ונכסים ואין כל מחלוקת בעניין זה.

עוד טוען המשיב כי סיכויי הערעורים להתקבל הם "קלושים ביותר" ואין בידי המערערות להרים את הנטל המוטל עליהן לסתור את שומות המשיב. בנסיבות אלו מבקש המשיב לחייב את המערערות בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות המשפט, אם יידחה ערעורן.

בעניין גובה הערובה טוען המשיב כי יש להעמידה על סכום "הולם וראוי" ומפרט את התייחסות הפסיקה לגובה הערובה.

המשיב ביסס את טענותיו באסמכתאות רבות וצירף תצהיר תומך של נציג המשיב.

7. בתגובה קצרה שהוגשה מטעם המערערות לבקשה הן טוענות כי יש להן סיכוי טוב לזכות בערעורים וכי שומות המשיב אינן מבוססות. לאור זאת הן מבקשות שלא להיעתר לבקשה. לתגובה לא צורף תצהיר מטעם נציגי המערערות.

המסגרת הנורמטיבית

בהחלטות קודמות (ע"מ 2598-04-16 יו אן סקויריטי בע"מ נ' מס ערך מוסף (27.7.2016); ע"מ 48629-08-15 אפוקסי ייבוא ושיווק טקסטיל בע"מ נ' פ"ש חולון (20.12.2016); ע"מ 49874-08-15 אביוב גולד בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות (27.10.2016)) פרטתי את הבסיס המשפטי לחיוב חברה מערערת בערעור מס בהפקדת ערובה הולמת לתשלום הוצאות המשפט של המשיב. איני רואה לחזור כאן על הדברים אך, למען שלמות התמונה, אביא את עיקריהם.

8. תקנה 519 (א) לתקנות סדר הדין מסדירה את סוגיית המצאת ערובה לתשלום ההוצאות והיא קובעת כי "בית המשפט או הרשם רשאי, אם נראה לו הדבר, לצוות על תובע ליתן ערובה לתשלום כל הוצאותיו של נתבע."

תכליתה של תקנה 519 היא למנוע תביעות סרק ולהבטיח את תשלום הוצאותיו של הנתבע באם תידחה התביעה נגדו (רע"א 7543/04 ליסטר נ' ליסטר (3.10.2004); רע"א 5738/13 שרה אבו סעלוק נ' שירותי בריאות כללית (14.11.13)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 16-02-53364 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 16-02-53335 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

תקנה 519(א) לתקנות סדר הדין חלה בערעורי מס לאור תקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978 (להלן: **תקנות ערעורים בענייני מס הכנסה**) המחילה על ערעור מס את מרבית הוראות תקנות סדר הדין האזרחי ובכללן את תקנה 519.

9. במקביל לתקנה 519 לתקנות סדר הדין, 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 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".

10. הוראת סעיף 353א לחוק החברות פורשה בפסיקת בית המשפט כמחילה כללים מיוחדים בכל הקשור לחיובה של חברה תובעת במתן ערובה. 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" (כב' השופט גרוניס ב-רע"א 07/10905 נאות אואזיס מלונות בע"מ נ' מרדכי (מוטי) זיסר (13.7.2008), פסקה 6) (להלן: **נאות אואזיס**).

11. שאלת תחולתו של סעיף 353א לחוק החברות על ערעורי מס נדונה בבית המשפט העליון בעניין רע"א 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (27.12.2015). כב' השופט סולברג קבע, כי אין מניעה עקרונית להחיל את סעיף 353א לחוק החברות גם על ערעורי מס, ואף יש טעם והיגיון רב בהחלתו, וכך אמר: **"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**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 53364-02-16 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 53335-02-16 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

שעניינם תקיפה של החלטת רשות מנהלית) ודומה כי בנקודה זו לא ניטשת מחלוקת בין המותבים השונים בבתי המשפט המחוזיים" (פסקה 13).

12. בשאלת היחס הראוי בין תחולת סעיף 353 לחוק החברות לעומת תקנה 519 לתקנות סדר הדין על ערעורי מס בשאלת הפקדת ערובה מטעם חברה מערערת, קבע כב' השופט מלצר כי "על פני הדברים נראה כי היום נוכח היותו של סעיף 353 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" (רע"א 10376/07 ל.נ הנדסה ממוחשבת בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ 11.2.2009), (פסקה 11) (להלן: הנדסה ממוחשבת).

יוצא, אפוא, שבחינת חובת המערערות להפקיד ערובה תיבחן על פי תנאי סעיף 353א לחוק החברות והכללים שהותוו בפסיקה להחלתו.

13. 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 בהפקדת ערובה, אף אם שוכנע כי לא תוכל לשלם את הוצאות המשפט.

14. לכאורה, סעיף 353א לחוק החברות אינו מתייחס לסוגיית סיכויי המערערות לזכות בערעור. יחד עם זאת, בית המשפט העליון קבע בעניין הנדסה ממוחשבת, כי במסגרת הרשות הניתנת לבית המשפט שלא לחייב את החברה בהפקדת ערובה, ככל שנסיבות העניין אינן מצדיקות חיוב זה, ניתן לבחון גם את סיכויי ההליך בתוך שאר "נסיבות העניין" (שם, פסקה 12). זאת משום, שהמטרה העיקרית בחיוב התובעת בהפקדת ערובה היא למנוע תביעות סרק ולהבטיח תשלום הוצאות לנתבע כך שבחינת סיכויי ההליך רלוונטית לתכלית זו.

15. מן האמור לעיל נמצאנו למדים, כי ביישום הוראת סעיף 353א לחוק החברות על בית המשפט לשקול, בראש וראשונה, את מצבה הכלכלי של החברה. זהו שלב הבדיקה הראשון. אולם הבדיקה לא תיעצר בשלב זה וגם אם ייקבע כי החברה לא הוכיחה כי תוכל לשלם את הוצאות המשפט, על בית המשפט להמשיך לשלב השני ולבחון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 53364-02-16 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 53335-02-16 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

במסגרתו האם יש בנסיבות העניין כדי להצדיק את חיוב החברה בערובה (נאות אואזיס, פסקה 6; הנדסה ממוחשבת, פסקה 13).

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

17. משנסיימים 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 נשים לנגד עינינו את הזכויות החוקתיות הניצבות ברקע הדברים: זכות הגישה של התובעת לערכאות וזכות הקניין, הן של התובעת (תשלום מס) והן של הנתבע (הוצאות משפט), ולזכויות אלו נצטרך לתת את המשקל הראוי באיזון האינטרסים הכוללים.

הכרעה בנסיבות העניין

18. המערערות מודות בפה מלא כי מצבן הכלכלי בכי רע.

ב"כ המערערות מציין בתגובתו הקצרה לבקשה כך: "המשיב, הוא פ"ש גוש דן, בטרם הוציא את השומות ידע את כל העובדות בתיק, כפי שהן מופיעות בבקשתו. הוא ידע כי אין נכסים לחברות הנ"ל וכי לא ניתן להיפרע מהן" (סעיף א' לתגובה). ובהמשך אמר "המשיבה מודה בעצמה, שאין עם המערערות כל אפשרות לשלם סכום כלשהו מאחר ולא נותרו כל נכסים בהן. יצוין גם שבעלת המניות העיקרית במערערות מס' 1 הינה נכה 100% מטעם המוסד לביטוח לאומי ואילו בעל המניות העיקרי במערערות מס' 2, אליעזר שטיסל, הלך זה מכבר לעולמו, ואינו בן החיים" (סעיף ג' לתגובה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 16-02-53364 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 16-02-53335 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

הנה כי כן, המשיב הצליח להראות כי המערערות, בהיותן חברות ללא פעילות עסקית וללא נכסים הרשומים על שמן, יתקשו מאוד לשלם את הוצאות המשפט בערעורים, ככל שיידחו.

מנגד, המערערות לא עמדו בנטל המוטל עליהן להוכיח כי יצליחו לשאת בהוצאות המשפט (אף לא צורך תצהיר תומך לתגובת המערערות לבקשה). גם בקשתן של המערערות להתחשב במצבן הכלכלי, כנסיבה המצדיקה את אי הפקדת הערובה, עומדת להן לרועץ, שכן אם אינן יכולות לעמוד בתשלום הערובה כיצד תעמודנה בתשלום הוצאות המשפט של המשיב?

ב- רע"א 544/89 אויקל תעשיות בע"מ נ' ילי מפעלי מתכת בע"מ (5.2.1990), נקבע כי "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" (פסקה 6).

19. מבחינת סיכויי הערעורים דעתי היא, מבלי לקבוע מסמרות, כי אינם גבוהים במיוחד. במסגרת דיון קדם משפט שהתקיים ביום 26.10.2016, הצביע בית המשפט על אבני הנגף הניצבות בפני המערערות בדרכן להוכחת טענותיהן בערעורים ועל כך שלא ניתן מענה מספק לשאלות שנשאלו על ידי בית המשפט. ב"כ המערערות אמר בהגינותו כי "אני מסכים עם בית המשפט שהתיק לא פשוט" (פרוט' עמוד 2 שורות 15-16 וכן פרוט' דיון מיום 11.7.2016 עמודים 5-1).

אוסף, שבסוגיית פסילת ספרי המערערות מכוח סעיף 145ב לפקודה בגין אי רישום תקבול (סוגיה המתעוררת בשני הערעורים) מעורר המשיב טענת התיישנות וגם לה צריך לתת את המשקל הראוי בכלל נסיבות העניין.

20. לאור כל זאת, אני סבורה כי נסיבות העניין אינן מצדיקות לפטור כליל את המערערות מהפקדת ערובה וזאת בעיקר נוכח מצבן הכלכלי הקשה, שאינו שנוי במחלוקת, וסיכויי הערעורים. על רקע זה, חששו של המשיב כי לא ישולמו הוצאותיו המשפטיות אם וכאשר יזכה בדינו, הוא חשש מוצדק ויש להטות לו אוזן. המשיב מציין, בצדק רב, כי מאמץ רב מושקע על ידו בניהול ההליכים המשפטיים עד למתן פסק דין ולכן מן הראוי להבטיח את הוצאותיו מראש, בדרך של הפקדת ערובה, כדי שלא יהיה מאמצו לשווא ועל חשבון תיקים אחרים הממתינים לטיפולו.

גובה הערובה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 53364-02-16 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 53335-02-16 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

21. משקבעתי כי המערערות לא סתרו לחלוטין את החזקה המצדיקה את חיובן בהפקדת ערובה ומשלא הוכח בפניי כי יהיה זה בלתי צודק לחייבן בערובה, נותרה פתוחה עדיין שאלת גובה הערובה בה יישאו.

22. גם בשאלת סוג וגובה הערובה יש להביא בחשבון את כל השיקולים הרלוונטיים שפורטו לעיל ואת הזכויות החוקתיות של הצדדים.

במיוחד אני מוצאת לנכון לתת ביטוי בקביעת סכום הערובה לזכות הגישה של המערערות לערכאות כך שהן יוכלו לעמוד בה, בהתחשב במצבן הכלכלי הקשה, ומבלי שיהיה בהטלתה כדי להביא לשלילת יומן בבית משפט.

וכפי שצינתי במקום אחר: "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" (ע"מ 2598-04-26 יו אן סקיוריטי בע"מ נ' מס ערך מוסף משרד אזורי בת ים (27.7.2016), פסקה 18).

23. אני ערה לפסיקה שפורטה בבקשת המשיב בעניין סכומי הערובה שנקבעו בה. יחד עם זאת, באיזון כל השיקולים האמורים, סכום המס השנני במחלוקת, היקף ההתדיינות הצפוי (בהתחשב בכך שעסקינן בשומות המבוססות על ביקורת כלכלית), העובדה שהדיון בערעורים אוחד וקיימת תשתית עובדתית-משפטית דומה, סכום ההוצאות המשפטיות שנהוג לפסוק בערעור מהסוג הנדון (אל מול סיכויי הערעור) ובעיקר נוכח חשיבות הזכות החוקתית של המערערת לגישה לערכאות, אני מחליטה להעמיד את שיעור הערובה על סך של 12,000 ש"ח לכל אחת מן המערערות.

סיכומו של דבר

24. הבקשה להפקדת ערובה להבטחת הוצאות המשפט של המשיב מתקבלת והמערערות יפקידו בקופת בית המשפט, במזומן או בערבות בנקאית צמודה לטובת המשיב, סכום של 12,000 ש"ח - כל אחת - וזאת עד ליום 1.2.2017.
לא יופקד הסכום כאמור, יימחקו הערעורים ללא צורך בהחלטה נוספת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2016

ע"מ 53364-02-16 שטיסל קייטרינג (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 53335-02-16 שירותי אירוח בקונטי (2005) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

25. המערערות יחויבו בגין בקשה זו בהוצאות משפט כוללות בסך של 5,000 ש"ח.

ניתנה היום, כ"ו כסלו תשע"ז, 26 דצמבר 2016, בהעדר הצדדים.

יarden סרוס', שופטת