



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 18153-02-12 תות אירופה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המבקש **פקיד שומה תל אביב 4**  
ע"י ב"כ עוה"ד גלית פואה מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

נגד

המשיבה **תות אירופה בע"מ**  
ע"י ב"כ עוה"ד שגיב בר-שלום

### החלטה

המבקש הוציא למשיבה צו בו קבע את שומתה לשנת המס 2005, עליו הוגש הערעור בתיק זה. בצו קבע המבקש כי המשיבה אינה זכאית לתבוע זיכוי, מכוח סעיף 93(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") במסגרת חישוב מס רווח ההון מפירוק חברה זרה בבעלות המשיבה. בנוסף, לא התיר המבקש זיכוי בגין מיסוי חוץ, מכוח סעיף 207ב לפקודה. סכום החוב, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה, העולה מהצו מסתכם לסך 2,602,651 ₪, נכון למועד הגשת בקשה זו. המשיבה הינה חברה בע"מ, אשר החל משנת 2010 אינה מגישה דוחות כספיים או דוחות תקופתיים למע"מ. על פי רישומי המבקש, אין למשיבה כל נכסים על שמה. לאור זאת, מבקש המבקש מבית משפט זה להורות על המשיבה להפקיד ערובה לתשלום הוצאותיו בערעור.

### דיון והכרעה

1. המשיב מסתמך בבקשתו על תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקנה 519") ועל סעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן "סעיף 353א"). תקנה 519 קובעת כי: "בית המשפט או הרשם רשאי, אם נראה לו הדבר, לצוות על תובע ליתן ערובה לתשלום כל הוצאותיו של נתבע", סעיף 353א קובע כי: "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 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". בעוד תקנה 519 מותירה שיקול דעת נרחב לבית המשפט בהוראתו ליתן ערובה ואינה מגדירה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 18153-02-12 תות אירופה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

את השיקולים שעל בית המשפט להידרש להם, סעיף 353א קובע במפורש שני תנאים שבהתקייםם אין מקום לחיוב בערובה:

(א) החברה הוכיחה כי יש ביכולתה לשלם את הוצאות הנתבע אם יזכה בדין.

(ב) נסיבות העניין אינן מצדיקות את חיוב החברה בערובה.

2. בענייננו אין חולק כי המשיבה לא הגישה דוחותיה למשיב מאז שנת 2010. המשיבה טוענת כי הינה חברת אחזקות, שאינה חייבת בהגשת דוחות כספיים, וכי אינה מוגדרת כ"עוסק", ולכן אינה מחוייבת לדווח למע"מ על עסקאותיה. עם זאת, מלבד טענה בעלמא כי ביכולתה לשלם את הוצאות המבקש, ככל שאלו יוטלו עליה, המשיבה לא הוכיחה כי יש בידיה נכסים המאפשרים תשלום הוצאות משפט. משלא הוכיחה המשיבה כי ביכולתה לשלם את הוצאות המבקש, הרי שאנו נדרשים לבחון את התנאי השני - האם נסיבות העניין אינן מצדיקות חיובה בהפקדת ערובה.

3. שני דברי חקיקה אלו, תקנה 519 וסעיף 353א, אינם שקולים זה לזה. בעוד שבנוגע לתקנה 519, העוסקת בכל תובע בהליך אזרחי, נקבע כי "בהטלת ערובת הוצאות, פועל, בראש ובראשונה, השיקול כי אמצעי זה יופעל לעתים נדירות ובנסיבות חריגות בלבד" (רע"א 2808/00 סופרסל בע"מ נ' אורי ניב, פ"ד נד(2) 845 (2000)), הרי שבנוגע לסעיף 353א נקבע כי "קיימת חזקה שיש מקום לחייב חברה במתן ערובה להוצאות, אלא אם כן קיימים, בנסיבות הענין טעמים לסתור" (רע"א 544/89 אויקל תעשיות (1985) נ' נילי מפעלי מתכת בע"מ, פ"ד מד(1) 647 (1990); רע"א 3274/92 מיכאל סרוסי נ' י.ע.ף. קידום מכירות בע"מ, פ"ד מז(2), 192 (1993)).

4. למרות דברים אלו, בתי המשפט פירשו לעיתים בצמצום את סעיף 353א במסגרת ערעורי מס. בבש"א 15811/08 + עמ"ה 1020/07, פקיד שומה חולון נ' רשת מסעדות שווארמה שלנו בע"מ, מיסים כב/6-ה-200 (דצמבר 2008) (להלן: עניין מסעדות) עמדתי על כך שיש מקום להבחין בין תביעה המוגשת על ידי חברה בעילת תביעה "אזרחית", לעומת ערעור על שומה שנקבעה על ידי פקיד השומה. בנושא זה ניתן לזהות שתי גישות בפסיקה. הראשונה, אינה רואה הבדל בין ערעור אזרחי לגיל לערעור שומה ולפיכך מיישמת את הכלל הקובע כי בהיעדר נסיבות לסתור יש לחייב את החברה במתן ערובה; השנייה, גישה אשר כאמור אני שותף לה, רואה הבדל מהותי בין ערעור אזרחי לגיל לבין ערעור שומה ורואה את הערעור על השומה כחלק ממיצוי הזכות המנהלית המוקנית לנישום. גישה זו מפרשת לפיכך בצמצום את הוראות סעיף 353א (לסקירה של הפסיקה התומכת בכל אחת מן הגישות ראו פסקאות 19 – 23 לפסק דינו של השופט סטולר בעמ"ה 31900-09-10, כוסמין בע"מ נ' פקיד שומה, פתח תקווה, מיסים כה/3-ה-160 (יוני 2011), להלן: עניין כוסמין).

5. בעוד הסוגיה טרם נידונה לגופה בבית המשפט העליון, אציין כי ברע"א 4347/10 מנהל מע"מ אשדוד נ' חב' פ.מ.י. בע"מ (ניתן ביום 8.6.2010, פורסם בנבו) דחה השופט דנצינגר בקשת ערעור על



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 18153-02-12 תות אירופה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

החלטתו של השופט (כתוארו אז) אלון בע"מ 1533/09, פטאפטה מחמוד נ' אגף המכס והמע"מ אשדוד, מיסים כד/ה-307 (אוגוסט 2010). השופט אלון הביע עמדתו דשם כי

**"זכות הערעור של נישום, או עוסק, על שומת מס - מהווה את מיצוי זכותו "המנהלית"**

**של הנישום, או העוסק, בהליך בירור השומה שהוצאה נגדו"**

ולפיכך,

**"התנייתה בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות כמוה במקרים רבים כשליטת זכותו של**

**הנישום למיצוי הליך הבירור של שומתו... ייתכנו אולי נסיבות חריגות בהן תהיה על אף**

**זאת הצדקה לסטות מכלל זה..."**

כב' השופט דנצינגר, בדחותו את בקשת רשות הערעור קבע כי:

**"לאחר שעיינתי בבקשה על נספחיה הגעתי לכלל מסקנה כי דינה להידחות אף מבלי**

**להיזקק לתגובת המשיבים. על אף שמבין אני את חשש המבקש, לא מצאתי מקום**

**במסגרת בקשת רשות הערעור להתערבות בהחלטתו של בית המשפט המחוזי. 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, תדחה 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."**

דומני כי בכך נתקבלה עמדתו העקרונית של השופט אלון, היא הגישה השנייה לעיל, כי בערעורי מס

הכלל הוא כי אין להתנות על זכותו של נישום למיצוי הליך בירור שומתו על ידי הפקדת ערובה, אלא

בהינתן נסיבות חריגות בלבד. כאמור, אין בכך משום לקבוע כי בקשות להפקדת ערובה תדחנה על

הסף ואף אין בכך להתוות את גדרי הנסיבות בהן יותנו הליכי הערעור על השומה בהפקדת ערובה.

כל שנקבע, לטעמי, הוא כי על בית המשפט לדרוש נסיבות חריגות למניעת יומו בבית המשפט של

בעל דין בערעורי שומה. עמדה דומה ניתן לזהות גם בבג"צ 9909/01 שגיא נ' מנהל המכס והמע"מ

פ"ד נז(6) 193, שם קבע בית המשפט העליון שאין להטיל קנס פיגורים על חוב המס השנוי במחלוקת,

וזאת בהנמקה שאין לפגוע בזכות הערעור העומדת לנישום. דברים אלו ממחישים את מעמד

וחשיבות זכות הערעור של הנישום כנגד החלטת המנהל.

6. בעניין כוסמין התייחס כב' השופט סטולר לשיקולים שראוי לשקול בבחינת השאלה האם נסיבות

העניין מצדיקות הפקדת ערובה על ידי חברה מערערת:

**"משקבע בית המשפט כי החברה לא הראתה כי תוכל לשלם את הוצאות פקיד השומה**

**אם יזכה בדיון, על בית המשפט להמשיך ולבחון האם נסיבות העניין מצדיקות חיוב**

**החברה בערובה, אם לאו - זהו שלב הבדיקה השני. בהקשר זה יש להביא בחשבון, בין**

**היתר:**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 18153-02-12 תות אירופה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

(א) את הזכויות החוקתיות (הנוגדות) של הצדדים - זכות הגישה לערכאות של הנישום לעומת הפגיעה העתידית בזכות הקניין של המשיב.

(ב) הפרשנות הראויה היא מתן פירוש מצמצם להוראת סעיף 353א לחוק החברות באופן שיש לראות את נסיבות העניין ככאלה שאינן חוסמות נישום מהגשת ערעור על החלטת המנהל על דרך חיובו בהפקדת ערובה, ויש לחייב בערובה באותם מקרים שבהם נעלה מספק שמדובר בערעור סרק שאין בו כל ממש.

(ג) שאלת סיכויי ההליך גם היא יכולה להישקל על ידי בית המשפט במסגרת בחינתו את הנסיבות. בדרך כלל אין זה ראוי להיכנס בהרחבה במסגרת הפרשנות לסעיף 353א לחוק החברות, לניתוח סיכויי התביעה, ויש להיזקק לעניין האמור רק כאשר סיכויי ההליך גבוהים במיוחד, או קלושים מאוד.

גם כבי' השופטת וסרקרוג שותפה לעמדה עקרונית זו וב ע"ש 780/04, הוד השלום בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ חדרה, מיסים כא/3-ה-217 (יוני 2007) קבעה כי אין מקום לייחס כלל משקל לסיכויי ההליך:

"המסקנה המתבקשת מן האמור, שניתן משקל יתר לזכות הערעור בהליך השומתי, אף מעבר לגביית החוב השומתי, מבלי שבית המשפט נדרש לבחינת סיכויי ההליך, הגם שמדובר בפגיעה אפשרית בקופה הציבורית."

7. בתגובתה לבקשה להורות על הפקדת ערובה, מעלה המשיבה טעם נוסף שייתכן שישפיע על ההכרעה בענייננו, והוא זהות הצד המבקש את הפקדת הערובה, בענייננו – רשות מינהלית. המשיבה מסתמכת בכך על אמירת אגב של בית המשפט בבש"א 9042/00 בנק הפועלים בע"מ נ' גרבי טל בע"מ (ניתן ביום 2.1.2001, פורסם בנבו):

"ובשולי הדברים: המבקש הוא בנק. הבנקים נתפסים כגוף מעין ציבורי, והם נדרשים לרמה גבוהה של ניקיון כפיים ואיפוק בהפעלת יתרונותיהן הדיוניים והאחרים... מעמד זה של הבנקים משליך גם על נושא הערבות. בידי הבנקים די אמצעים לוודא כי חובות שונים, לרבות אלה שמקורם בהוצאות משפט, יפרעו. הבנקים עוסקים, בדרך השגרה, בהפעלת כוח התביעה לשם מימוש זכותם. הם נהנים, אגב כך, ממערכת אכיפה משוכללת. על כן, שומה עליהם לנהוג במדיניות נאותה וביד רחבה, כלפי בעלי הדין האחרים, המצויים בעמדת נחיתות כלפיהם, על מנת שלא תחסם זכות הגישה של אותם בעלי דין לבית המשפט."

לטענת המשיבה, דברים אלו מקבלים משנה תוקף כאשר עסקינן ברשות מינהלית שלרשותה מערכת אכיפה שלטונית לגביית חובות וחלה עליה חובה מוגברת לניקיון כפיים ואיפוק. מנגד, מציין בצדק המבקש כי עליו להתחייב בעבודה רבה בניהול התיק עד למתן פסק דין, עבודה שתבוא על חשבון השקעת זמן ועבודה בתיקים אחרים. הקופה הציבורית אינה הפקר, ובמקרים שבהם לא יוכל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 18153-02-12 תות אירופה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

המבקש להיפרע על הוצאותיו המשפטיות יבוא הדבר על חשבון הציבור הכללי, אשר יממן בכך מכיסו את ערעורה של המערערת.

8. שותף אני לעמדתם של השופט סטולר ושל השופטת וסרקרוג כי יש חשיבות מועטה יחסית לסוגיית סיכויי ההצלחה של הערעור, וכי רק במקרה מובהק בו מדובר בערעור סרק או ערעור שסיכוייו קלושים יש לחייב בהטלת ערובה. מסקנה זו מתבקשת מאופיו של ההליך הערעור על השומה כחלק מההליך המינהלי של בירור חבות המס של הנישום. מבלי להידרש לסוגיית סיכויי ההליך בערעור זה, נראה על פניו כי לא מדובר בערעור סרק. דומני כי בערעורי מס יש לבחון שיקולים שונים בקבלת החלטה אודות הטלת ערובה להוצאות. המבקש הינו רשות מינהלית, אשר יש לה אינטרס מובהק בליבון סוגיות משפטיות מסוימות בעלות השפעות רוחביות על מספר רב של נישומים. כאשר מדובר בערעור שגם למדינה יש לכאורה אינטרס בבירורו לשם הבהרת הדין החל על ציבור רחב של נישומים, נחלשת לטעמי הפגיעה בזכות הקניינית של המדינה. ערעור "מקריין" על כלל הציבור מאפשר לקחת סיכון מסוים שאותו ציבור הוא שיידרש לבסוף לפרוע את העלות המשפטית של ניהול ההליך. מאידך, ערעור שמוגבל באופיו לדלת אמות נסיבות המקרה, למשל כגון ערעור על סוגיה שלכאורה לובנה כבר בפסיקה, ערעור הנסוב על שאלות של עובדה בלבד או ערעור שהוגש על צו שהוצא בגין מחדלי המערער להמציא מסמכים למשיב, הוא הליך שבו מן הראוי שהציבור הרחב לא יידרש ליטול חלק במימונו.

9. מן הכלל אל הפרט. הדיון בערעור נשוא בקשה זו הוא בפרשנות הראויה לסעיף 93(ב) לפקודה. סעיף זה נמחק מספר החוקים עם תיקון 147 לפקודה שנכנס לתוקף ביום 1.1.2006. הליך העוסק בפרשנות של סעיף "היסטורי" צפוי להקרין פחות על ציבור משלמי המס, והוא רלוונטי בדרך כלל רק לנסיבות המקרה הנידון. מאידך, יש גם לקחת בחשבון כי הצדדים הודיעו בדיון ביום 21.10.2012 שבכוונתם לגבש רשימה מוסכמת של עובדות ופולגותאות, וכי לא יהיה צורך בדיוני הוכחות במסגרת הליכי הערעור. ערעור שהצדדים הגיעו במסגרתו להסדר דיוני ואין בו מחלוקת עובדתית רבה, ממילא עלות ניהולו צפויה להיות נמוכה יחסית. שעה שהפגיעה בזכות הקניין של המבקש, האחראי על הקופה הציבורית, אינה נרחבת, הרי שגדל הטעם להעדיף את זכות הגישה של הנישום לערכאות על פני זכות הקניין של רשות המיסים. עוד נציין כי בסופו של יום דומה כי הקופה הציבורית היא הקופה האיתנה ביותר ויש וקופת היחיד היא היא הצריכה הגנה.

10. יצוין עוד כי על פי רוב, בתי המשפט בוחנים את סוגיית נסיבות העניין רק בבואם להכריע האם יש להורות על הפקדת ערובה להוצאות, ולא בשאלת גובה הערובה שיש לדרוש. לטעמי, הפתרון הראוי אינו מצוי תמיד בקצוות – הכל או לא כלום – אלא לעיתים יש מקום להורות על הפקדת ערובה וכי נסיבות העניין יובאו בחשבון גם בהחלטה על אופי או גובה הערובה שתופקד. כך למשל, בהחלטתי בעניין **מסעדות**, קבעתי כי לאור נסיבות העניין, תופקד ערובה בדרך של ערבות אישית של



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 18153-02-12 תות אירופה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

בעל מניות החברה ושל אדם שלישי. כך משום שלעיתים האינטרס הממשי העומד מאחורי ניהול הערעור באמצעות תאגיד מצוי בידי בעל המניות המושך בחוטי התאגיד ובשל מסך ההתאגדות עשוי המשיב למצוא עצמו בפני שוקת שבורה בבוא היום, על כן ראוי לעיתים לדרוש מהחברה להעמיד ערבות צד שלישי. אני רואה לנכון לצעוד בדרך דומה גם במקרה זה.

11. לאור האמור, אני מורה על המשיבה להפקיד ערובה בדרך של ערבות צד ג' של בעל יכולת בסך 25,000 ש"ח. היה והערבות לא תופקד בתוך 21 יום, ידחה הערעור בלא הודעה נוספת.

בבקשה זו ישא כל צד בהוצאותיו.

ניתנה היום, י"ח שבט תשע"ג, 29 ינואר 2013, בהעדר הצדדים.

  
מגן אלטוביה, שופט