



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2022

ע"מ 33199-11-21 איתנים צבי בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 2

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

איתנים צבי בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד סרגיי (דוד) מורין

נגד

משיב

מנהל מע"מ תל אביב 2
ע"י ב"כ עו"ד הילה בנסון בסמן
פמת"א (אזרחי)

החלטה

בפניי בקשה מטעם המשיב בערעור שבכותרת (והמבקש בבקשה זו, להלן: "המשיב") להורות למערערת (והמשיבה בבקשה זו, להלן: "המערערת") להפקיד ערובה מספקת להבטחת תשלום הוצאות המשיב, אם הערעור יידחה.

רקע וטענות הצדדים בתמצית

1. הערעור דנן נסוב על החלטת המשיב מיום 29.6.2021, לדחות את השגת המערערת, חברה בע"מ, ולחייבה במס תשומות בסך של 299,121 ₪ (קרן מס). החיוב נובע מניכוי מס תשומות שביצעה המערערת, לכאורה שלא כדין ובהסתמך על 20 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס, בניגוד להוראות סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.
2. לטענת המשיב, הכלל הוא כי על חברה בע"מ להפקיד ערובה, אלא אם הוכיחה כי סיכויי תביעתה טובים מאוד או כי יהיה ביכולתה לשאת בהוצאות המשפט. בהתאם למידע המצוי במערכת המחשוב של המשיב, תיק העוסק של המערערת סגור החל מיום 31.12.2021. כמו כן, מבדיקה שערך המשיב התברר כי בהתאם לרישומיו, למערערת לא קיימים נכסים בבעלותה מלבד חשבון בנק שלא ידוע תוכנו ונגרר קטן שלא ידוע מה טיבו. זאת ועוד, לפי רישומיו של המשיב, המערערת חייבת למשיב נכון למועד הגשת הבקשה עוד 108,707 ש"ח בגין חובות מס וקנסות שלא שולמו. המערערת אף העידה על עצמה בכתב הערעור כי היא נקלעה לקשיים כלכליים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2022

ע"מ 21-11-33199 איתנים צבי בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 2

לפיכך, אם יידחה הערעור, לא יהיה ניתן לגבות מהמערערת את הוצאות המשפט שתחויב בהן. מצב שכזה אינו רצוי, בפרט נוכח העובדה כי הקופה הציבורית היא שנושאת בעול הוצאותיו של המשיב. כמו כן, סיכויי הערעור נמוכים מאוד, כאמור בכתב תשובתו של המשיב.

באשר לגובה הערובה, יש מקום לחייב את המערערת בערובה ראויה והולמת.

3. המערערת מתנגדת לבקשה. לדידה, נסיבות העניין אינן מצדיקות את חיובה בהפקדת ערובה, ולו מאחר שסיכוי ערעורה הם טובים. מבחינה משפטית, לאחר תיקון תקנה 157 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן: "התקנות החדשות") אין צורך להראות עוד "סיכויים גבוהים במיוחד" להצלחת הערעור, וזאת משום שהמצב החקיקתי השתנה וחיוב בערובה הפך חריג לכלל. כמו כן, המערערת הוכיחה כי יש ביכולתה לשאת בהוצאות המשיב אם יזכה בדין, שכן מהכנסותיה בשנת המס 2020 נוכה מס במקור בסך של כ-165,000 ש"ח, אשר היא אמורה לקבל חזרה, בתוספת ריבית. בנוסף, למיטב ידיעתה של המערערת חובה הנוכחי למשיב עומד על סך של כ-40,000 ש"ח בלבד.

לחלופין, אם יוכרע כי על המערערת להפקיד ערובה, שיעורה של הערובה לא יכול להיות גבוה יותר מן הסך של 10,000 ש"ח – הסך המירבי של העירבון אשר קבוע בתקנות החדשות בגין הגשת ערעורים מינהליים. לנוכח סיכוי ערעורה הטובים של המערערת ולנוכח משקלן הכבד של זכויותיה החוקתיות לגישה לערכאות ולקניין, אף מוצדק להסתפק בהטלת ערובה בשיעור נמוך משמעותית.

דיון והכרעה

4. הבקשה מבוססת בעיקרה על סעיף 353 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות"). עם זאת יצוין, כי בבקשה הוזכרה גם תקנה 157 לתקנות החדשות, כמקור נורמטיבי אפשרי לבקשה (מכוח תקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978).

5. אולם, בהינתן העובדה כי בענייננו מדובר בחברה בע"מ וכי הוראות סעיף 353 לא שונו בעקבות תיקונה של תקנה 157, נראה כי גם לאחר תיקונה של תקנה 157 יש להמשיך ולהחיל במקרה כגון זה את אותם האיזונים והמבחנים שנקבעו לפי סעיף 353 לחוק החברות. זאת בדומה למה שנקבע לעניין היחס שבין תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "התקנות הישנות") ובין סעיף 353 לחוק החברות (וראו לעניין זה רע"א 10905/07 נאות אואזיס מלונות בע"מ נ' זיסר, פס' 6 – 7



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2022

ע"מ 21-11-33199 איתנים צבי בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 2

(13.7.2008); רע"א 10376/07 ל.ג הנדסה ממוחשבת בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ, פס' 11 (11.2.2009) (להלן: "עניין הנדסה ממוחשבת").

6. לא מצאתי לקבל את טענת המערערת כי בעקבות תיקון תקנה 157 השתנה האיזון החקיקתי ביחס לחיובה של חברה בע"מ בהפקדת ערובה.

בעניין הנדסה ממוחשבת, עמד בית המשפט העליון על כך שסעיף 353א לחוק החברות "גובר" על תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי לא רק משום היותו מאוחר, אלא גם משום היותו חקוק בחקיקה ראשית, לעומת תקנות סדר הדין האזרחי שהותקנו בחקיקת משנה.

7. ואכן, אף לאחר כניסתה לתוקף של תקנה 157 לתקנות החדשות בתי המשפט המחוזיים המשיכו להתייחס אל ההסדר הקבוע בסעיף 353א לחוק החברות כאל הסדר ייחודי, הגובר על הוראות תקנה 157 (וראו למשל ע"מ (מחוזי באר שבע) 45078-12-20 עמית בטחון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף אשדוד (10.3.2022) (להלן: "עניין עמית בטחון"); ת"א (מחוזי ת"א) 44964-07-20 Crocs Inc נ' ספורטניס - דורון סוכנויות 2000 (1997) בע"מ (7.4.2021); ת"א (מחוזי ת"א) 55001-12-21 א.שדה פרוייקטים בע"מ נ' פאלאס להבים שותפות מוגבלת, פס' 14 (21.9.2022); ת"א (מחוזי חי') 11795-08-21 אהרון נ' י. פלד ובניו בע"מ, פס' 8 (13.7.2022)).

8. עוד יצוין בהקשר זה, כי בהחלטותיו ב-רע"א 7687/18 מנהל מע"מ לוד נ' מרעב חסן בנייה וסחר בע"מ (15.7.2020) (להלן: "עניין מרעב חסן") וב-ע"א 477/19 חברת ג'י בי אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד (2.2.2021) (להלן: "עניין ג'י בי אם בניה"), התייחס בית המשפט העליון מפורשות לתקנה 157 לתקנות החדשות ולהשלכותיה על תוצאותיו של מחדל בהפקדת ערובה, מבלי לציין ולו ברמז, כי יש בתקנה זו כדי לשנות את האיזון הקיים אל מול סעיף 353א לחוק החברות.

9. סעיף 353א לחוק החברות קובע כך:

"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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2022

ע"מ 11-21-33199 איתנים צבי בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 2

את חיוב החברה או חברת החוץ בערובה או אם החברה הוכיחה כי יש ביכולתה לשלם את הוצאות הנתבע אם יזכה בדין".

10. בהלכה נקבע כי סעיף 353א מקים תזקת לפיה, יש מקום לחייב חברה בע"מ במתן ערובה לתשלום הוצאות אלא אם כן תבוא היא ותטעים מדוע אין לחייבה בהעמדת ערובה, תוך סתירת החזקה העומדת לחובתה (רע"א 1747/09 למיט יבוא ויצוא בע"מ נ' מדינת ישראל-אגף המכס והמע"מ (23.3.2009); עניין הנדסה ממוחשבת).

כלומר, הכלל הוא שחברה בע"מ חייבת בהפקדת ערובה, והחריג הוא מתן הפטור מהפקדת ערובה (רע"א 211/19 דרור ניהול מלונות בע"מ נ' מסכת אילת בע"מ, פס' 7 (30.4.2019)).

11. במסגרת רע"א 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (27.12.2015) קבע כב' השופט סולברג, כי אין מניעה עקרונית להחיל את סעיף 353א לחוק החברות גם על ערעורי מס, וכי יש טעם והיגיון רב בכך (שם, פס' 13; כן ראו ע"א 6315/18 חב' גיי אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד, פס' 9 (7.10.2018) (להלן: "עניין גיי אם בניה"); רע"א 1970/18 מיכאל ביטוח עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ (19.3.2019); עניין מרעב חסן; עניין גיי בי אם בניה, תוך אזכור בהסכמה של החלטתי בעניין ע"מ (מחוזי ת"א) 74866-11-20 יקב ערק גת בע"מ נ' מנהל מע"מ (6.1.2021)).

12. ואכן, בתי המשפט המחוזיים הורו על הפקדת ערובה בערעורי מס כאשר הנסיבות הצדיקו זאת (למשל, ע"מ (מחוזי ת"א) 33624-07-20 קבוצת מאייר ונכסים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (3.2.2021); עניין עמית בטחון; ת"א (מחוזי מרכז) 16210-03-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' אגף מס הכנסה מסוי ומקרקעין - רחובות (12.12.2021); ע"מ (מחוזי ירושלים) 21011-12-13 מנהל מע"מ רמלה נ' ארד יואב שירותים בע"מ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2022

ע"מ 33199-11-21 איתנים צבי בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 2

(20.5.2021); ע"מ (מחוזי מרכז) 30652-05-14 שובל נ' רשות המיסים בישראל
(4.11.2019).

13. לגופו של עניין, סעיף 353א לחוק החברות קובע שתי חלופות אשר בהתקיימן לא יורה
בית המשפט על הפקדת ערובה:

13.1. אם החברה התובעת הוכיחה כי יהיה לאל ידה לשלם את הוצאות הנתבע, אם
יזכה בדין.

13.2. אם בית המשפט סבור כי "נסיבות העניין" אינן מצדיקות את חיוב החברה
התובעת בהפקדת ערובה, אפילו אם שוכנע כי לא תוכל לשלם את הוצאות
המשפט.

14. בכל הנוגע לחלופה הראשונה, המשיב הציג במסגרת הבקשה להפקדת ערובה תשתית
ראייתית המצביעה על כך שהמערערת אינה פעילה ונעדרת כל נכסים משמעותיים
הרשומים על שמה. המערערת אף העידה על עצמה בסעיפים 4 ו-5 להודעת הערעור כי
היא מצויה בקשיים כלכליים.

15. אומנם, המערערת הציגה יתרת זכות משמעותית יחסית שקיימת לה לכאורה במשרדי
מס הכנסה. עם זאת, קשה להניח לאור מצבה של המערערת, כי אותה יתרת זכות תשמש
דווקא לתשלום הוצאות המשיב, אם אלה ייפסקו.

16. לפיכך, קיים חשש אמיתי כי לא ניתן יהיה לגבות מהמערערת את הוצאות המשפט, אם
ייפסקו לטובת המשיב.

17. בכל הנוגע לחלופה השנייה, לא מצאתי כי זו מתקיימת. בהקשר זה אציין שנית, כי לא
מצאתי שחל שינוי באיזון החקיקתי בעקבות תיקונה של תקנה 157 לתקנות.

כפי שכבר נקבע בעניין **הנדסה ממוחשבת** אין צורך להיכנס במסגרת בקשה להפקדת
ערובה לניתוח מדוקדק של סיכויי ההליך ויש להיזקק לבדיקת הסיכוי רק כאשר הוא
"גבוה במיוחד" או "קלוש מאוד".

הגם שברור כי קיים קושי בהערכת סיכויי הערעור בשלב זה ובטרם נערך בירור עובדתי
בטענות הצדדים, הרי שמעיון בכתבי הטענות ומהתרשמות מטענות ב"כ המערערת
בדיון קדם המשפט, נראה כי קשה לקבוע כי סיכויי הערעור הם "גבוהים במיוחד" באופן
המצדיק לפטור את המערערת כליל מהעמדת ערובה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2022

ע"מ 21-11-33199 איתנים צבי בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 2

אציין בהקשר זה, כי בדיון קדם המשפט השיב ב"כ המערערת לשאלות בית המשפט ביחס לקושי שבטענות המערערת להתקיימות החרג הסובייקטיבי, כי "ברור לי שהעמדה שלנו לא קלה ... אני לא יכול שלא להסכים עם גבירתי אך אנו צריכים לעשות את כל הבדיקות ... אני לא אומר שהעמדה שלנו במאה אחוז עומדת בתנאים" (עמ' 2, ש' 9 ו-29 ועמ' 3, ש' 16 לפרוטוקול).

משכך, גם החלופה השנייה לא מתקיימת בעניינו ונסיבות העניין אינן מצדיקות לסטות מהכלל ולפטור את המערערת מהפקדת ערובה.

18. את האיזון הראוי בין זכות הגישה לערכאות של המערערת לזכותו של המשיב להבטיח את תשלום הוצאותיו, אם יידחה הערעור נגדו, ניתן להגשים באמצעות קביעת גובה הערובה, שככלל, ייקבע במתינות בערעורי מס (עניין ג'י אם בניה, פס' 12; עניין מרעב חסן, פס' 15 לחוות דעתו של כב' השופט גרוסקופף). כך, לא תישלל מהמערערת זכות הגישה לערכאות ולמשיב תהא דרך להיפרע מהמערערת, גם אם לא במלוא הסכום.

19. נותר אם כן לקבוע מהו גובה הערובה. המשיב לא טען מהו גובה הערובה הראוי לדעתו בנסיבות ענייננו, ואילו המערערת טענה כי יש לחייבה לכל היותר בהפקדת סכום של 10,000 ש"ח, בזהה לערובה הנדרשת בהגשת ערעור מינהלי לבית המשפט המחוזי, לפי תקנה 135 ופרטים 72 ו-77 לתוספת השלישית לתקנות החדשות.

20. כאמור, מקובלת עליי הגישה לפיה יש לנהוג במתינות בקביעת גובה הערובה ולאזן באמצעותה את מכלול האינטרסים העומדים על הפרק ובראשם את זכותה של המערערת לקבל את יומה בבית המשפט ואת זכותה להעמיד את השומה שהוצאה לה לביקורת שיפוטית. על בתי המשפט להקפיד כי הסכום שייקבע יהיה בר השגה מבחינת הנישום ושהוא יוכל לעמוד בו גם אם אין בידו אמצעים כספיים זמינים (וראו למשל החלטתי בעניין ע"מ 16-04-2598 יו אן סקיוריטי בע"מ נ' מס ערך מוסף משרד אזורי בת-ים, פס' 18 ((27.7.2016)).

21. לאור זאת, ובמסגרת האיזון הנדרש, אני מעמידה את גובה הערובה בו תחויב המערערת בנסיבות ענייננו על סך של 20,000 ש"ח (מהווים פחות מ- 7% מקרן מס התשומות).

22. אשר לטענת המערערת בדבר ההתאמה לסכום הנקוב בפריטים 72 ו-77 לתוספת השלישית לתקסד"א החדשות (10,000 ש"ח), הרי שתקנה 135(ב) לתקנות החדשות "מסמיכה את בית המשפט לחרוג, מעלה או מטה, מהסכומים הנקובים בתוספת השלישית" (רע"א 1875/21 שחם נ' אגף מס הכנסה, פס' 14 ((23.5.2021)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2022

ע"מ 33199-11-21 איתנים צבי בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 2

אכן, יש להעניק משקל מסוים לסכומים הנקובים בתוספת השלישית לתקנות החדשות, אשר מלמדים על כוונת מחוקק המשנה שלא להכביד יתר על המידה בקביעת הערבויות המוטלות בקשר לערעורים מינהליים; אולם לא משקל מוחלט, שכן מדובר בערעור מס, שעוסק בעניינים פיסקאליים בסכומים משמעותיים ושמותר לאחר שנעשה כבר הליך בירור כפול אל מול הרשות.

כמו כן, הסכומים שנקבעו בתוספת השלישית נקבעו באופן כללי, הן לתובע בשר ודם והן לחברה בע"מ, ומטבע הדברים מחוקק המשנה לא רצה להציב רף רוחבי גבוה מדי, על מנת שלא לפגוע בזכות הגישה לערכאות.

23. המערערת תפקיד את הסכום האמור (במזומן או בערבות בנקאית צמודה לא מוגבלת בזמן) בקופת בית המשפט עד ליום 1.12.2022.

לא יופקד הסכום כאמור, יימחק הערעור ללא צורך בהחלטה נוספת.

המערערת תישא בהוצאות המשיב בגין הגשת הבקשה בסך של 5,000 ש"ח.

ניתנה היום, ה' חשוון תשפ"ג, 30 אוקטובר 2022, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת