



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

רע"א 7687/18

לפני: כבוד השופט נ' הנדל  
כבוד השופטת ע' ברון  
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המבקשת: מדינת ישראל - רשות המסים - מנהל מע"מ לוד

נגד

המשיבה: מרעב חסן בנייה וסחר בע"מ

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי מרכז בלוד מיום 13.8.2018 בע"מ 47507-08-17 שניתנה על ידי כב' השופט אחיקם סטולר

תאריך הישיבה: כ"ב באייר התשע"ט (27.5.2019)

בשם המבקשת: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה: עו"ד יוסף עובדיה

### פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

מהי התוצאה של הפרת צו שיפוטי שניתן מכוח סעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999, המורה לתובעת שהיא חברה בע"מ להפקיד ערובה למקרה שתחויב בהוצאות הצד שכנגד? סוגיה זו התבקשנו להבהיר במסגרת בקשת רשות ערעור, וזאת לאור לשונו החסרה של הסעיף, ועמדות סותרות שהובעו בעניין זה על ידי בתי המשפט המחוזיים. לאחר שעיינו בטיעוני הצדדים, ושמענו את טיעוניהם בעל פה, אציע לחבריי כי נבהיר עניין זה, הן בהקשר הכללי, והן בהקשר הממוקד בו התעוררה הסוגיה במקרה דנן – ערעור מס שהוגש על ידי נישום שהוא חברה בערבון מוגבל.

1. המשיבה היא חברה בערבון מוגבל שעסקה בתחום הבנייה (להלן: "החברה"). החברה נטולת נכסים, והחל מחודש ינואר 2015 אין לה פעילות עסקית. ביום 23.8.2017 הגישה החברה ערעור מס לאחר שנדחתה השגתה על שומת מס תשומות שהוציאה לה רשות המיסים – מנהל מע"מ לוד (להלן: "רשות המיסים" או "המדינה"). ביום 9.11.2017 הגישה רשות המיסים בקשה להורות לחברה להפקיד ערובה להבטחת הוצאותיה בהליך, וביום 28.11.2017 הורה בית המשפט קמא כי על החברה להפקיד ערובה בסך 25,000 ש"ח בקופת בית המשפט (להלן: "ההחלטה הראשונה"). החברה לא הפקידה את הערובה הנדרשת. בדיון שנערך ביום 2.1.2018 לפני בית משפט קמא טען בא כוח החברה כי אין לה פעילות עסקית או נכסים, ועל כן אין באפשרותה להפקיד את הערובה שנקבעה. עוד נטען על ידי בא כוח החברה כי בהתאם לסעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") לא ניתן לסלק את ערעור המס אלא אך לעכב את הדיון בתובענה. לפיכך, ביקש בא כוח החברה כי הדיון בערעור יעוכב למשך שנה על מנת שהחברה תנסה לגייס את הכסף הדרוש להפקדת הערובה שנקבעה. רשות המיסים ביקשה מנגד לדחות את הערעור משלא הופקדה הערובה במועדה. בעקבות הדברים הללו הורה בית המשפט קמא לצדדים להגיש את עמדתם ביחס לשאלה האם ניתן למחוק או לדחות את הערעור בשל אי הפקדת ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות עליו התבססה ההחלטה הראשונה.

2. רשות המיסים הגישה טיעוניה בהתאם להחלטת בית המשפט קמא, ובמסגרתם היא ביקשה לתקן את בקשתה להפקדת ערובה כך שתתבסס גם על תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקנות סדר הדין האזרחי" או "תקסד"א"), ולחלופין על תקנה 428 לתקסד"א. לאחר שבית המשפט קמא התיר את התיקון, הגישה רשות המיסים בקשה נוספת להפקדת ערובה במסגרתה התבקש בית המשפט להורות כי אם לא תופקד הערובה במועד שייקבע – יידחה ערעור המס של החברה.

3. ביום 13.8.2018 קבע בית המשפט קמא, בהחלטה מפורטת, כי אין מקום לחייב את החברה בהפקדת ערובה מכוח תקנה 519 וגם לא מכוח תקנה 428 לתקנות סדר הדין האזרחי. בנוסף דן בית המשפט קמא בשאלה מהי הסנקציה שיש להטיל על חברה בגין אי הפקדת ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות (עליו, כאמור, התבססה ההחלטה הראשונה). בית המשפט קמא סקר פסקי דין שונים של בתי המשפט המחוזיים, וקבע כי לשיטתו אין הוא מוסמך לדחות את התובענה בגין אי הפקדת ערובה, אלא אך לעכב את ההליכים עד שתופקד הערובה. זאת, ביסס בית המשפט קמא על הבאים: חוק החברות

אינו כולל סנקציה בגין אי הפקדת ערובה, ובנסיבות אלו אין זה ראוי לאמץ סנקציה שנקבעה בדבר חקיקה אחר – תקנה 519(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי – שהיא חקיקת משנה מוקדמת לחקיקה ראשית וספציפית הקבועה בחוק החברות. נוסף על כך קבע בית המשפט קמא כי אין זה ראוי לערבב בין שני דברי החקיקה – תקנה 519 מזה וסעיף 353א מזה, הואיל וחיוב תובע בהפקדת ערובה מכוח תקנה 519(א) לתקנות סדר הדין הוא החריג ואילו חיוב חברה בהפקדת ערובה מכוח סעיף 353א לחוק החברות הוא הכלל. מכאן הסיק בית המשפט כי החלת הסנקציה של דחיית תביעה במקרה של אי הפקדת ערובה תביא להפרת האיזון שקבע המחוקק, ולפגיעה משמעותית בזכות הגישה לערכאות. לבסוף, קבע בית המשפט כי בנסיבות העניין יש לדחות את בקשת החברה להורות על עיכוב הליכים לתקופה של שנה לשם גיוס סכום הערובה, מן הטעם שכל עוד הערעור תלוי ועומד החברה אינה חייבת בהפקדת סכום המס שבמחלוקת.

הבקשה למתן רשות ערעור

4. רשות המיסים סבורה כי נפלה שגגה בהחלטת בית המשפט המחוזי. לשיטתה, ההחלטה יוצרת מצב בלתי מתקבל על הדעת לפיו אין כל נפקות לאי קיום החלטה המחייבת הפקדת ערובה להוצאות. רשות המיסים סבורה כי אי קיום צו שיפוטי להפקדת ערובה להוצאות מצדיק סילוק ההליך, וכי אין המדובר ב"סנקציה" כי אם בהפרת תנאי לקיום ההליך. עוד נטען כי בית המשפט קמא התעלם מהדין הנוהג, וכי בתי משפט מחוזיים נוהגים לדחות תובענות כאשר לא מקוימת החלטה להפקיד ערובה, גם אם ההחלטה התקבלה מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 353א לחוק החברות. הדין הנוהג, כך נטען, מבוסס הן על החלטת הסמכות הקבועה בתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי בדבר דחיית תובענה במישרין והן בדרך של היקש.

עוד נטען כי הפרשנות שאומצה על ידי בית המשפט קמא מביאה בהקשר של ערעורי מס לאבסורד, שכן במצב דברים זה נוצר לנישום-מערער תמריץ שלא לקיים החלטות בית המשפט המורות על הפקדת ערובה, הואיל וכל עוד ערעור המס תלוי ועומד הנישום אינו חייב, על פי דין, לשלם את סכום המס שבמחלוקת. למעשה, טוענת רשות המיסים, החלטת בית המשפט קמא יוצרת לנישומים שהם חברות תמריץ שלא להפקיד ערובה, שכן במצב דברים זה הדיון ידחה, והן לא תאלצנה לשלם את המס שבמחלוקת.

בכל הנוגע לשאלה כיצד יש לפרש את התיבה "...ורשאי הוא לעכב את ההליכים עד שתניתן הערובה" הקבועה בסעיף 353א לחוק החברות, נטען כי יש להעדיף את הפירוש לפיו העיכוב מתייחס לתקופה שקצב בית המשפט להפקדה ולא לתוצאה הנובעת

מאי הפקדה, כלומר כסעד זמני ולא כסנקציה בגין אי הפקדת ערובה. אם לא כן, תישאר התביעה תלויה ועומדת לעד.

לבסוף, באשר לנימוק בית משפט קמא בדבר פגיעה בזכות הגישה לערכאות, נטען כי זכות זו איננה זכות מוחלטת אלא יחסית, וכי היחס בין הפקדת ערובה להוצאות לבין זכות הגישה לערכאות הוא יחס משלים, שכן תכליתה של הפקדת הערובה הוא למנוע שימוש לרעה בזכות הגישה לערכאות על דרך של נקיטה בהליכי סרק.

למען שלמות התמונה יוער כי רשות המיסים לא ביקשה לערער על קביעת בית משפט קמא לפיה תקנות 519 ו-428 לתקנות סדר הדין האזרחי אינן חלות במקרה שלפנינו.

5. החברה סומכת ידיה על החלטת בית משפט קמא. לשיטתה, במצב דברים בו לא הופקדה ערובה להבטחת הוצאות בהתאם להוראת סעיף 353א לחוק החברות, אזי בית המשפט הדן בתובענה רשאי אך לעכב את ההליכים עד שתופקד הערובה, אולם אינו מוסמך למחוק או לדחות את הערעור. זאת ועוד, לשיטת החברה גם סמכות זו של בית המשפט לעיכוב ההליך מוגבלת ומסויגת בכך שקיימת לחברה האפשרות להוכיח כי יש ביכולתה לשלם את הוצאות הנתבע, אם יזכה בדין, ובמקרה כזה, לשיטת החברה, בית המשפט אינו מוסמך לעכב את בירור ההליך כתנאי להפקדת ערובה.

לשיטת החברה לא ניתן להסתמך על תקנות 519 ו-428 לתקנות סדר הדין האזרחי לצורך פרשנות סעיף 353א לחוק החברות כדי לקבוע את הסנקציה שתוטל בגין אי הפקדת ערובה, שכן תקנות אלו הן דבר חקיקה משני, ואינן יכולות לסתור את הוראת סעיף 353א לחוק החברות, שהיא הוראת חוק ראשית.

בנסיבות המקרה דנן נטען כי החברה, שאינה פעילה כעת, אינה יכולה לעמוד בחיוב למתן ערובה, ואם תחויב בכך, ואפילו בסכום מתון, תרוקן מכל תוכן "זכותה החוקתית לערעור", שכן לא יינתן לה יומה בבית המשפט. כמו כן נטען כי לחברה סיכויים טובים לזכות בערעור, מאחר שלשומה שהוציאה רשות המיסים לחברה לא היה יסוד עובדתי; השומה נתמכת בעדותו של אדם אחד שהעיד עדויות סותרות ולא הועמד לדין על חלקו; וכי ההשגות שהגישה החברה נדחו ללא נימוקים משפטיים ראויים.

6. בקשת רשות הערעור שלפנינו מעוררת שאלה עקרונית שטרם הוכרעה – התוצאה של הפרת הוראה להפקדת ערובה לחיוב בהוצאות, שניתנה לתובעת שהיא חברה בערבון מוגבל לפי סעיף 353א לחוק החברות. לשאלה זו אין מענה במסגרת לשונו של החוק, ובתי המשפט המחוזיים הגיעו לגביה להכרעות סותרות (להחלטות שהגיעו למסקנה שונה מזו של בית המשפט קמא, ראו למשל: ע"מ (ת"א) 21335-01-20 גרמן ואח' נ' מע"מ ת"א 3 (1.5.2020). השופטת ירדנה טרוסי); ע"מ 52349-06-19 טיגרין משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב (16.6.2020). השופטת ירדנה טרוסי)). לפיכך, משהובאה לפנינו במסגרת הבקשה הנוכחית, אציע לחבריי לתת לגביה רשות ערעור, לדון בבקשה כבערעור ולקבל את הערעור. להלן אפרט את נימוקיי.

ההסדרים הסטטוטוריים בעניין הפקדת ערובה לחיוב בהוצאות בהליך אזרחי

7. ניהול הליך משפטי כרוך בהוצאות. לעיתים בהוצאות ניכרות. ברירת המחדל בהליכים אזרחיים היא כי כל צד נושא בהוצאותיו, ואולם לבית המשפט נתונה הסמכות להורות כי צד אחד יישא בהוצאות הצד שכנגד, דהיינו לקבוע חיוב בהוצאות. ההוראות הכלליות בעניין זה קבועות בפרק ל"ד של תקנות סדר הדין האזרחי, שהמרכזיות ביניהן הן תקנות 511 ו-512 לתקסד"א המסדירות את הסמכות להטיל הוצאות, ואת אופן קביעת סכום ההוצאות, בהתאמה. לענייננו יש חשיבות גם לתקנה 515 לתקסד"א המבהירה כי "צו לתשלום הוצאות שסכומן נקבע בידי בית המשפט או הרשם, ניתן להוצאה לפועל בדרך שמוציאים לפועל פסק דין של בית המשפט" (לדיון ולניתוח אמפירי של האופן בו נעשה שימוש בסמכות זו בישראל ראו: Theodore Eisenberg, Talia Fisher & Issi Rosen-Zvi, *When Courts Determine Fees in a System with a Loser Pays Norm: Fee Award Denials to Winning Plaintiffs and Defendants*, 60 UCLA L. Rev. 1452 (2013); Theodore Eisenberg, Talia Fisher & Issi Rosen-Zvi, *Attorneys' Fees in a Loser-Pays System*, 162 U. PA. L. REV. 1619 (2014); Talia Fisher, Tamar Kricheli-Katz, Issi Rosen-Zvi & Theodore Eisenberg, *He Paid, She Paid: Exploiting Israeli Courts' Rulings on Litigation Costs to Explore Gender Biases*, 13 J. EMPIRICAL LEGAL STUD. 536 (2016); קרן וינשל ויפעת טרבלוס "פסיקת הוצאות בהליכים אזרחיים" משפטים 763 (2017)).

8. ככל שייקבע חיוב בהוצאות במהלך ההליך או עם סיומו, עלול להתעורר קושי בגבייתם. קושי זה מחייב התייחסות מיוחדת, מאחר שמדובר בסיכון המוטל על הצד הפסיבי ("הנתבע"), אשר בעל כורחו נגרר להליכים משפטיים. מטעם זה נקבע, הן כעניין

כללי והן בהקשרים מיוחדים, כי לבית המשפט סמכות לחייב את יוזם ההליך ("התובע") בהפקדת ערובה לחיוב בהוצאות העשוי להיות מוטל כלפי הצד הפסיבי (להלן: "ערובה לחיוב בהוצאות" או "ערובה להוצאות"). ודוק, החיוב בהוצאות יכול להיות מוטל הן על יוזם ההליך והן על הצד הפסיבי, ואולם הוראה בדבר הפקדת ערובה לחיוב בהוצאות ניתנת להטיל רק על יוזם ההליך.

9. בתי המשפט ציינו שלושה שיקולים מרכזיים אותם נדרש בית המשפט להביא בחשבון בכואו לחייב בהפקדת ערובה להוצאות:

ראשית, הבטחת תשלום הוצאות הצד הפסיבי (ככל שייפסקו לו הוצאות) – התכלית המרכזית של הפקדת הערובה להוצאות היא הגנה על הצד הפסיבי ("הנתבע"), אשר ההליך המשפטי, על ההוצאות הכרוכות בו, נכפו עליו הר כגיגית, מפני מצב דברים בו יזכה בהליך, יפסקו לטובתו הוצאות, אך הוא יעמוד לפני שוקת שבורה, במובן זה שלא ימצא לו מקור אצל יוזם ההליך ("התובע") להיפרע ממנו.

שנית, הרתעה מהגשת תביעות סרק – טעם נוסף לדרישה להפקדת ערובה קיים כאשר מתקבל הרושם אצל בית המשפט כי המדובר בתביעת סרק. במצבים אלה עשויה הדרישה להפקדת ערובה להוצאות לשמש אמצעי המבחין בין תביעה שמגישה מאמין בה באמת ובתמים לבין תביעה המוגשת מטעמים אסטרטגיים בלבד, בגדר "put your money where your mouth is".

שלישית, הגנה על זכות הגישה לערכאות – כנגד שתי התכליות האמורות, עומדת זכות הגישה לערכאות, שהיא זכות יסוד בשיטת המשפט הישראלי. זכות זו לא יוכל יוזם ההליך לממש, אם הערובה שתקבע תהווה מחסום בלתי עביר מבחינתו, ותביא לכך שיזנח תביעתו מבלי שתבורר.

(ראו, מבין רבים: רע"א 2146/04 מדינת ישראל נ' עיזבון המנוח איברהים, פ"ד נח(5) 865, 868 (2004); רע"א 2142/13 נעמאת נ' קרמין, פסקאות 6-7 (13.11.2014)).

ויובהר, איזון בין שלוש התכליות הללו נדרש בכל מקרה בו מתבקש בית המשפט לחייב בהפקדת ערובה להוצאות. יחד עם זאת, האיזון הראוי בין השיקולים הללו עשוי להיות שונה, בהתאם להקשר בו מדובר. לעניין זה נשוב בהמשך הדברים.

10. ההסדר הסטטוטורי המרכזי לעניין הפקדת ערובה להוצאות קבוע בתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, שזו לשונה:

519. (א) בית המשפט או הרשם רשאי, אם נראה לו הדבר, לצוות על תובע ליתן ערובה לתשלום כל הוצאותיו של נתבע.

(ב) לא ניתנה ערובה תוך המועד שנקבע, תידחה התובענה, אלא אם כן הורשה התובע להפסיקה; נדחתה תובענה לפי תקנה זו, רשאי התובע לבקש ביטול הדחייה, ואם נוכח בית המשפט או הרשם שסיבה מספקת מנעה את התובע מליתן את הערובה תוך המועד שנקבע, יבטל את הדחייה בתנאים שייראו לו, לרבות לענין ערובה והוצאות.

בצד הוראה זו נקבעו בתקסד"א ובהסדרי חוק אחרים הוראות נוספות לעניין הפקדת ערובה להוצאות בהליכים משפטיים שונים. כך, למשל, תקנות 427-433 ותקנה 258לב לתקסד"א (ערובה להוצאות המשיב בערעור); תקנות 404-405 לתקסד"א (ערובה להוצאות המשיב בבקשה לרשות ערעור); תקנות 6, 7 ו-12 לתקנות סדר הדין בדיון נוסף, התשמ"ד-1984 (הפקדת ערובה בעתירה לדיון נוסף ולשיפוי המשיב בדיון נוסף); תקנה 2(ו) לתקנות תובענות ייצוגיות, התש"ע-2010 (הפקדת ערובה להבטחת הוצאות הנתבע בהליך של תובענה ייצוגית. לפרשנות ההוראה ראו רע"א 4381/17 תועלת לציבור נ' בנק הפועלים בע"מ (2.10.2017) (להלן: "עניין תועלת לציבור")); תקנה 116א לתקנות בית הדין לעבודה (סדרי דין), התשנ"ב-1991 (הפקדת ערובה על ידי תובע בהליך המתנהל בבית הדין לעבודה. לדחיית עתירה שביקשה להורות על ביטולה של הוראה זו ראו בג"ץ 7016/16 עדאלה – המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי בישראל נ' שרת המשפטים (7.9.2018)); תקנה 120(ז) לתקנות ההוצאה לפועל, התש"ס-1979 (הפקדת ערובה בערעור על החלטת רשם הוצאה לפועל).

הערה: ההסדרים הקבועים בתקסד"א אמורים להיות מוחלפים בתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ח-2018 (להלן: "התקסד"א החדשות"). את תקנה 519 לתקסד"א תחליף תקנה 157 לתקסד"א החדשות, שזו נוסחה:

157. (א) בית המשפט רשאי, אם נראה לו הדבר, לצוות על תובע לתת ערובה לתשלום הוצאותיו של נתבע.  
(ב) לא ניתנה הערובה בתוך המועד שהורה, יימחק כתב התביעה.

תקנות 427-433 לתקסד"א, הדנות בהפקדת ערובה בערעור, ותקנות 404-405, הדנות בהפקדת ערובה בבקשת רשות ערעור, יוחלפו בתקנה 135 לתקסד"א החדשות.

סעיף 353א לחוק החברות – תוכנו והיקף תחולתו

11. הסדר החוק בו עסקינן, סעיף 353א לחוק החברות, הוא חלק מההסדרים הסטטוטוריים בעניין הפקדת ערובה להוצאות הצד הפסיבי. עניינו של הסדר חקיקה ראשית זה, בהסדרת הנושא מקום בו התובענה הוגשה על ידי חברה שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת. וזו לשון ההוראה:

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.

כבר עתה יוער כי קודם לחקיקת חוק החברות, היה הסדר דומה מעוגן בסעיף 232 לפקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג-1983 (להלן: "פקודת החברות"), שנוסחו כך:

מקום שתובעת היא חברה מוגבלת ושופט המוסמך לדון בתובענה ראה יסוד להניח, לפי עדות נאמנה, שהחברה לא תוכל לשלם את הוצאות הנתבע אם יזכה בדין, רשאי הוא להורות שהחברה תתן ערובה מספקת לתשלומן, ורשאי הוא לעכב את ההליכים עד שתינתן הערובה.

על אודות ההבדלים בהסדרים המתייחסים לחברות בין פקודת החברות לבין חוק החברות, ראו פסק דינו של השופט (כתוארו דאז) חנן מלצר ברע"א 10376/07 ל.נ הנדסה הנדסה ממוחשבת בע"מ נ' בנק הפועלים, פסקאות 12-13 (11.2.2009).

12. ההסדר הנוכחי, סעיף 353א לחוק החברות, קובע כלל לפיו לבקשת נתבע יש לחייב חברה-תובעת שאחריות בעלי המניות בה מוגבלת במתן ערובה לתשלום הוצאות הנתבע אם יזכה בדין, אלא בהתקיים אחד משני אלה: בית המשפט סבר כי נסיבות הענין אינן מצדיקות את חיוב החברה במתן ערובה; או אם החברה הוכיחה כי יש ביכולתה לשאת בהוצאות הנתבע אם יזכה בדין. במילים אחרות, החיוב בהפקדת ערובה להוצאות



הנתבע מוגדר ככלל, וההימנעות מהטלתו היא חריג. הנטל להוכיח כי יש הצדקה לפטור את החברה-התובעת מהפקדת ערובה להוצאות מוטל על כתפיה (ראו: רע"א 9237/18 כרמל דיירקט בע"מ נ' R.H. PETERSON CO, פסקה 5 (12.2.2019); רע"א 9618/11 ארט יודאיקה בע"מ נ' ג. טלי עד שינוע בע"מ, פסקה 5 (29.12.2011)).

13. האיזון בין התכליות בו בחר המחוקק במסגרת סעיף 353א לחוק החברות שונה באופן מובהק מהאיזון שאומץ במסגרת הסדרי חקיקה אחרים העוסקים בהפקדת ערובה להוצאות. ניכרת בו החמרה עם יוזם ההליך, דהיינו החברה אשר אחריות בעלי המניות בה מוגבלת, על דרך של נכונות מוגברת לחייב בהפקדת ערובה להוצאות. להחמרה זו הוצגו שני טעמים מרכזיים:

ראשית, התכליות התומכות בהפקדת ערובה להוצאות מתחזקות, לאור החשש שמא נתבע שזכה בדין לא יוכל להיפרע בגין הוצאותיו מתובעת המסתתרת מאחורי ישות משפטית ערטילאית נטולת נכסים (רע"א 10905/07 נאות אואזיס מלונות בע"מ נ' זיסר, פסקה 6 (13.7.2008)). כפי שהיטיב לנסח השופט שלמה לוי ברע"א 544/89 אויקל תעשיות (1985) בע"מ נ' נילי מפעלי מתכת בע"מ, פ"ד מד(1) 647, 650 (1990) (להלן: "עניין אויקל"). באותו עניין דובר עדיין בפרשנות סעיף 232 לפקודת החברות):

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.

שנית, התכלית הפועלת נגד הטלת חיוב בהפקדת ערובה להוצאות נחלשת, שכן עוצמתה של זכות הגישה לערכאות נחלשת, כאשר אין היא מתייחסת לבן אדם, אלא לאישיות משפטית מלאכותית. היטיב לעמוד על כך השופט ניל הנדל, אשר ציין ברע"א 7221/16 הטכניון - מכון טכנולוגי לישראל נ' מילגרם (13.9.2017) את הדברים הבאים:

נדמה כי ההבדל הבסיסי בין דינה של החברה לדינו של היחיד נעוץ בכך שהיחיד, בהיותו יציר הטבע, זכאי באופן מובהק לפנות לערכאות. מהחברה, בהיותה יציר החוק, ניתן לדרוש יכולת כלכלית ברמת העיקרון המנחה. הזכות לגישה לערכאות משמעותית יותר כאשר מדובר ביחיד. לחברה, לעומת זאת, עומדת זכות רפה יותר. זהו הסבר שראשיתו אנושי וסופו חוקתי (שם, פסקה 3).

14. ומתוכנו של ההסדר, להיקף תחולתו. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים, ואף מפסיקת בית משפט זה, עולה כי הוראת סעיף 353א לחוק החברות, כמו גם הוראת תקנה 519 לתקסד"א, אינן חלות רק ביחס להליך של תביעה אזרחית רגילה, אלא יש להן תחולה גם על הליכים דיוניים נוספים, שאינם מנוהלים כתביעה אזרחית.

כך, למשל, ההסדרים הללו הוחלו, כעניין מובן מאליו, גם על המרצות פתיחה (ראו רע"א 4744/17 ארוך נ' בנק ירושלים (14.6.2017). השופט יורם דנציגר) (החלת תקנה 519 לתקסד"א); ה"פ (כלכלית ת"א) 20362-10-14 ג.ר. נוף תל-אביב בע"מ נ' קצירי (2.4.2015). השופטת דניה קרת מאיר) (החלת תקנה 519 לתקסד"א); ה"פ (מחוזי ת"א) 21017-07-18 רשות מקרקעי ישראל נ' אונומרה יבוא ויצוא בע"מ (4.2.2019). השופטת מיכל עמית-אניטמן) (החלת סעיף 353א לחוק החברות); ה"פ (כלכלית ת"א) 49764-08-17 בי.ג"א.יי. השקעות (1961) בע"מ נ' בי.א.ס.די קראון בע"מ (8.11.2017). השופט חאלד כבוב) (החלת תקנה 519 לתקסד"א); ה"פ (מחוזי ת"א) 60079-03-19 און טרק אינובישנס בע"מ נ' סופרקום בע"מ (9.7.2019). השופטת יעל בלכר) (החלת שני ההסדרים)).

בדומה, הוחלה תקנה 519 לתקסד"א גם על בקשה לאישור תובענה כייצוגית, וזאת עוד טרם כניסתה לתוקף של תקנה 2(ו) לתקנות תובענות ייצוגיות (ראו רע"א 2795/10 פיטוסי נ' מדינת ישראל (17.3.2011)). מעניין לציין בהקשר בו עסקינן כי תקנה 2(ו) האמורה מתייחסת על פי לשונה ל"ערובה לתשלום הוצאותיו של הנתבע" (ההדגשה הוספה), ואולם ברור כי בכך כוונתה גם למשיב בשלב בקשת האישור. כך מתבקש ממיקום ההוראה (תקנה 2 עוסקת לפי כותרת השוליים שלה ב"הגשת בקשה"). כך גם פורשה ההוראה בפסיקה (ראו עניין תועלת לציבור).

15. למרות האמור, התקיימה בעבר אי בהירות בשאלה האם הוראת סעיף 353א לחוק החברות חלה גם ביחס להליכים מהסוג בו עסקינן, דהיינו ערעורי מס. ודוק, תקנה 519 לתקסד"א הוחלה על ערעורי מס מכוח הוראות מפורשות בתקנות הקובעות את סדרי הדיון בהליכים אלה (ראו סעיף 9 לתקנות בית המשפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978 וכן סעיף 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976)). לעומת זאת, בעניין החלת סעיף 353א לחוק החברות אין הוראה מפורשת בתקנות האמורות, והעניין עורר שאלה פרשנית. ואולם, באחרונה הוסרה אי הבהירות בפסיקה עקבית של בית משפט זה, במסגרת החלטות שניתנו בדין יחיד במותבים שונים אשר דנו בסוגיה במסגרת בקשות רשות ערעור (ראו רע"א 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע, פסקה 13 (27.12.2015). השופט נעם סולברג); רע"א 6315/18 ג'י אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד, פסקה 9 להחלטתי (7.10.2018); רע"א 1970/18

מיכאל ביטוח עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ (19.3.2019). השופט ניל הנדל (להלן: "עניין מיכאל").

הדברים הבאים, שנכתבו בעניין מיכאל מסכמים יפה את ההלכה ואת ההצדקות

לה:

קשה לקבל פרשנות השוללת את עצם החלת הוראת סעיף 353א לחוק החברות על ערעורי מס והליכים אחרים התוקפים החלטה של רשות מינהלית. סעיף 353א אמנם עושה שימוש במילה "תביעה" ("הוגשה לבית משפט תביעה על ידי חברה...") ולא "ערעור", אך נראה שהסעיף מתייחס לשני המונחים. [...] המחוקק בחר להחיל את מרבית כללי סדר הדין האזרחי על ערעורי מס (למעט חריגים [...]) ובפרט אף כללים הנוגעים לערובה, כגון תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי. אמנם סעיף 353א מופיע בחוק החברות ולא בתקנות סדר הדין האזרחי, אך הוא מהווה הוראה פרוצדורלית במהותו ואיני רואה לנכון להחריג את תחולתו מתחולת יתר כללי סדרי הדין הרלוונטיים.

פרשנות אחרת אף עלולה לפגוע בקופה הציבורית באותם המקרים שבהם רשויות המס, שזכו בערעור כדין, לא יזכו להיפצע בגין הוצאותיהן מנישומה חסרת יכולת כספית המסתתרת מאחורי אישיות משפטית ונהנית מאחריות מוגבלת [...]. לשון אחר, המבקשת עודנה הגורם אשר פתח את ההליך העיקרי, וזהו המבחן שאליו מתייחס החוק (שם, פסקה 3).

16. ויובהר, אינטרס הנישום שלא תחסם דרכו לברר בערכאות משפטיות את החבות שהושתה עליו לפי דיני המס הוא אינטרס רב חשיבות, ואולם ההתחשבות בו אינה צריכה להביא לשלילת תחולת ההוראות בעניין הפקדת ערובה על ערעורי מס. די בכך שבמסגרת הפעלתה של הסמכות, ובעיקר בעת קביעת גובה הערובה אותה נדרש הנישום להפקיד, ייתן בית המשפט דעתו לטיב ההליך, וינהג במתינות. ודוק, ההצדקה לנהוג במתינות בעת קביעת הערובה שתידרש מנישום המגיש ערעור מס קיימת בין אם החיוב מוטל מכוח תקנות סדר הדין האזרחי ובין אם הוא מוטל מכוח סעיף 353א לחוק החברות. עם זאת, עוצמת ההצדקה פוחתת כשמדובר בהטלת החיוב מכוח סעיף 353א לחוק החברות, וזאת בשים לב לכך שזכות הגישה לערכאות של חברה חלשה מזכות הגישה לערכאות של אדם בשר ודם. גם על כל אלה עמד השופט ניל הנדל בעניין מיכאל, בצינו את הדברים הבאים:

סבורני כי בהליכים כגון דא יש מקום לתת משקל לכך שהנישומה מבקשת לממש את זכותה להעמיד, ולראשונה, תחת עיניה של הביקורת השיפוטית את החבות שהרשות מבקשת להשית עליה. הדרך הראויה

לפרשנות סעיף זה היא דרך המתינות, המאזנת בין זכותו של המשיב שלא "לספוג" עלויות בגין הליך שזכה בו כדין, לבין האינטרס שלא לחסום את דרכה של הנישומה לערער על השומה שנקבעה לה, ככל שלא מדובר בערעור סרק.

ודוקו: השיקול לגבי סוג ההליך, המאופיין בכך שנישומה מגיבה להליך מינהלי קודם, עשוי לתת את אותותיו הן ביחס לעצם הטלת הערובה – במקרה גבולי; והן ביחס לשיעור הערובה – ביתר שאת. ברם, אין זה שיקול בודד ויש לקחת בחשבון שיקולים נוספים כגון ההוצאות הצפויות לנוכח מורכבות ההליך, שווי המחלוקת וטיבה, יכולתה הכלכלית של החברה, איתנותה ועוד. אך זאת יש לזכור: עסקינן בערובה מכוח חוק החברות. משמע ערובה המוטלת על חברה בע"מ. מדובר באישיות המוכרת משפטית, אך אינה בשר ודם. זהו יצור כלכלי, מוכר ולגיטימי, אך לא בכדי היו כאלה שהגדירו אותו כ"פיקציה", אם כי לא במובן המשפטי (ראו יובל נח הררי קיצור תולדות האנושות 37-39 (2013)). בהתאם, זכותו לפנות לערכאות פחותה (שם, פסקה 3).

17. נסכם: סעיף 353א לחוק החברות הוא חלק מההסדרים המקנים לבית המשפט סמכות להורות ליוזם ההליך כי עליו להפקיד ערובה להוצאות הצד שכנגד, אשר המרכזי שבהם קבוע בתקנה 519 לתקסד"א. הסדרים אלה מבקשים לאזן בין זכות הגישה לערכאות של יוזם ההליך, לבין השאיפה להבטיח תשלום הוצאותיו של הצד שנגרר להליך המשפטי בעל כורחו (ככל שיפסקו), ולמנוע הגשתן של תביעות סרק. ייחודו של ההסדר שנקבע בסעיף 353א לחוק החברות בהשוואה למקביליו הוא בהתייחסותו לתובע מסוג מסוים – חברה שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת. כתוצאה מכך איזון התכליות במסגרתו נוטה לכיוון חיוב בהפקדת ערובה להוצאות ככלל. תחולתו של סעיף 353א לחוק החברות, כמו גם של סעיף 519 לתקסד"א, אינה מוגבלת להליך של תביעה אזרחית רגילה, אלא כוללת גם הליכים נוספים, ובכללם ההליך בו עסקינן, ערעור מס. ולבסוף, ראוי לעשות בסמכות להורות על הפקדת ערובה להוצאות שימוש זהיר בהקשר של ערעורי מס, וזאת בכל ההקשרים, ובמידה מופחתת כשהנישום-המערער הוא חברה בערבון מוגבל.

התוצאה של הפרת צו להפקדת ערובה להוצאות

18. האמור עד כה אינו מהווה חידוש. לראיה, בית המשפט קמא פעל בהתאם לכללים שפורטו לעיל, והצדדים לא השיגו על כך. כזכור, בית המשפט קמא הפעיל את סעיף 353א לחוק החברות ביחס לערעור מס שהוגש על ידי חברה בערבון מוגבל, והורה על הפקדת ערובה להוצאות בסכום מתון (25,000 ש"ח בלבד). החידוש שבהחלטת בית

המשפט קמא, בעטיו התבקשה הכרעתנו, נוגע לשאלה מהי התוצאה של הימנעות חברה מלמלא אחר הוראה שנתן בית משפט מכוח סעיף 353א לחוק החברות.

19. בית המשפט קמא קבע כי כאשר החיוב בהפקדת ערובה להוצאות הוטל מכוח סעיף 353א לחוק החברות, התוצאה היחידה העשויה לנבוע מהימנעות החברה מלמלא אחר צו שיפוטי זה היא עיכוב הדיון בתביעה – בענייננו דחיית מועד הדיון בערעור המס. להלן יובהר מדוע גישה זו אינה יכולה להתקבל. הדיון יחולק לשלושה שלבים: תחילה יסקרו ההסדרים שנקבעו בחקיקה לעניין זה, דהיינו את ההוראות הקיימות בהסדרי החקיקה המקבילים, ואת החסר הקיים בסוגיה זו במסגרת סעיף 353א לחוק החברות; לאחר מכן תבחן השאלה כיצד יש למלא את החסר האמור בהסדר שקובע סעיף 353א לחוק החברות; לבסוף תיתכן התייחסות למקרה הקונקרטי שלפנינו – אי הפקדת ערובה במסגרת ערעור מס.

התוצאות הקבועות בדיון להפרת צו להפקדת ערובה לחיוב בהוצאות

20. מרבית ההסדרים בחקיקה הישראלית המקנים סמכות לערכאה שיפוטית להורות על הפקדת ערובה לחיוב בהוצאות, קובעים גם את התוצאה של הפרת הוראה להפקדת ערובה.

תקנות סדר הדין הן המחמירות בעניין זה. תקנה 519(ב) לתקסד"א קובעת כי "לא ניתנה ערובה תוך המועד שנקבע, תידחה התובענה, אלא אם כן הורשה התובע להפסיקה". הוראה ברוח זה קבועה בתקסד"א גם ביחס לאי הפקדת ערובה בערעור (תקנה 431 לתקסד"א: "לא קיים המערער הוראה בדבר הערובון או הערובה, יירשם הערעור לדחיה לפני בית המשפט או הרשם ותומצא על כך הודעה לכל בעלי הדין". תקנה זו הוחלה גם ביחס לאי הפקדת ערובה לבקשת רשות ערעור (ראו תקנה 404(ב) לתקסד"א). כן ראו תקנה 258לב(ב) לתקסד"א (הסדר דומה ביחס לערעור על החלטת בית המשפט לענייני משפחה) ותקנה 120(ז) לתקנות ההוצאה לפועל, התש"ם-1979 (הסדר דומה ביחס לערעור על רשם ההוצאה לפועל).

מתקין תקסד"א החדשות הסתפק בתוצאה של מחיקת התובענה בלבד (ראו תקנה 157(ב) לתקסד"א החדשות: "לא ניתנה הערובה בתוך המועד שהורה, יימחק כתב התביעה"; תקנה 135(ג) לתקסד"א החדשות: "לא קיים המערער הוראה בדבר הערובה, רשאי בית המשפט להורות על מחיקת הערעור או על דחיית המועד להפקדתה"). גם תקנה 116א(ג) לתקנות בית הדין לעבודה (סדרי דין), התשנ"ב-1991 מסתפקת בתוצאה של

מחיקת התובענה ("לא הופקדה ערובה בתוך המועד שנקבע, תימחק התובענה, זולת אם הורשה התובע להפסיקה").

21. בשונה מהתייחסות מפורשת זו בתקנות השונות, סעיף 353א לחוק החברות אינו קובע כל הסדר למקרה של הפרת הוראה שניתנה מכוחו. ודוק, נקבע אומנם בסעיף כי בית המשפט רשאי "לעכב את ההליכים עד שתיתן הערובה", ואולם סמכות זו מתייחסת על פי מיקומה בסעיף להנחיות שניתן לתת במסגרת ההוראה להפקדת ערובה (דהיינו, בצד ההוראה על מתן ערובה, יכול בית המשפט לעכב את הדיון עד למתן הערובה האמורה). לא ניתן לראות בכך התייחסות לשאלה מהי התוצאה של הפרת ההוראה להפקיד ערובה לחיוב בהוצאות.

22. מהי המשמעות של העדר הסדר מפורש בשאלת תוצאות הפרת ההוראה להפקיד ערובה להוצאות במסגרת סעיף 353א לחוק החברות? בית המשפט קמא סבר כי הדבר מלמד על קיומו של הסדר שלילי, דהיינו להפרת ההוראה אין תוצאה, למעט האפשרות שתביא לעיכוב הדיון בתביעה. נימוק זה אינו יכול לעמוד. וזאת הן לאור ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף והן לאור עקרונות הפרשנות התכליתית.

23. מבחינת ההיסטוריה החקיקתית, הרי שקשה לראות בהעדר התייחסות המחוקק לתוצאות הפרת ההוראה להפקיד ערובה להוצאות כשתיקה מכוונת, ונראה כי המדובר ב"טעות נגדרת" מימים עברו. סעיף 353א לחוק החברות מבוסס על הנוסח ההיסטורי של סעיף 232 לפקודת החברות (ראו דברי ההסבר לסעיף 69 להצעת חוק החברות (תיקון), התשס"ב-2002, ה"ח 3132, 18.6.2002), אשר בתורו נשען על נוסח סעיף 253 לפקודת החברות, 1929, אשר יובא בשעתו מסעיף 278 לחוק החברות האנגלי משנת 1908. כל ההסדרים הללו, אינם כוללים התייחסות לשאלת תוצאות הפרת ההוראה להפקיד ערובה להוצאות. כתוצאה מהיסטוריה חקיקתית זו, התקבל ככל הנראה הסדר חקיקתי חסר, אשר הותרו במתכונתו הקיימת מונעת ממנו להגשים את תכליתו. מצב זה אין לפרש כהסדר שלילי, אלא כהסדר חסר הדורש השלמה על דרך פרשנות שיפוטית (דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי, פסקאות 21-22 (12.9.2017); אהרן ברק פרשנות במשפט: פרשנות החקיקה כרך שני 112-115 (1993)).

24. מבחינת תכליתו של הסעיף, הרי שיש לתת את הדעת לחזקה לפיה המחוקק אינו משחית את מילותיו לריק (ע"א 104/68 מדינת ישראל נ' יעקבי, פ"ד כב(1) 656, 660 (1968); עע"מ 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, פסקה

47 (2.2.2012); ע"מ 8814/17 דן נ' עיריית תל אביב-יפו, פסקה 29 (26.5.2019). הסמכה לקבוע חובה שאין כל תוצאה להפרתה, עלולה להביא לכך שהסמכות תרוקן מתוכן, שכן חובה שאין שובר בצידה עלולה להפוך לאות מתה. ואכן, ככלל, אין ללמוד מהעדר סנקציה מפורשת בגין הפרת חובה, כי מדובר בחובה שאין כל תוצאה להפרתה. כך למשל, סעיף 39 לחוק החוזים, התשל"ג-1973 (להלן: "חוק החוזים") אינו כולל כל הוראה באשר לתוצאות הנובעות מכך שצד לחוזה אינו מקיים את החוזה בתום לב ובדרך מקובלת. עם זאת, בית משפט זה פסק בבג"ץ 59/80 שירותי תחבורה ציבוריים באר-שבוע בע"מ נ' בית הדין הארצי לעבודה בירושלים ואח', פ"ד לה(1), 828, 838-839 (1980) כי אין משמעות הדבר שלהפרת סעיף 39 לחוק החוזים אין כל נפקות משפטית, אלא ישנן מספר סנקציות אפשריות כתלות בנסיבות המקרה (ראו גם: ע"א 9784/05 עיריית תל אביב יפו נ' גורן, פסקה 32 לפסק דינה של השופטת (כתוארה דאז) אסתר חיות (12.8.2009)).

השלמת החסר שבסעיף 353א לחוק החברות

25. משמצאנו כי בלשון סעיף 353א לחוק החברות קיים חסר, יש מקום להשלימו. השלמה זו צריכה להיעשות בשם לב לשני שיקולים מרכזיים: תכליתו של ההסדר שאנו נדרשים להשלים והשגת הרמוניה חקיקתית.

26. תכליתו של ההסדר בעניין תוצאות הפרת הוראה להפקדת ערובה להוצאות מחייבת לייחס משקל מרכזי לאינטרס החברתי שבאכיפת ציות לצווי בית משפט. באופן מופשט, אינטרס זה הוא אחד הביטויים של עקרון שלטון החוק. ואולם בהקשר בו עסקינן יש לו גם היבט קונקרטי חשוב. בלא שעומדת לרשות בית המשפט תגובה הולמת בגין הפרת החיוב להפקיד ערובה להוצאות, אין בידי השופט אמצעי אפקטיבי לאכוף על התובע לקדם את ההליך, והדבר עלול להביא לפגיעה קשה ביכולתו של בית המשפט לנהל את ההליך המשפטי (לעניין דרכי האכיפה של הוראות בית המשפט, ראו: סטיב גולדשטיין "יחסי הגומלין בין דרכי אכיפת הוראות לא כספיות של בתי משפט - עקרון הדרך החמורה פחות" משפטים טז 176 (1986)).

27. מהיבט ההרמוניה החקיקתית, כלל ידוע הוא כי יש לפרש דבר חקיקה על רקע מערך החקיקה כולו במטרה להעניק פרשנות דומה לחיקוקים בעלי קרבה עניינית (ראו: ע"א 8622/07 רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ, פסקה 98 (14.5.2012)). בנוסף, "כשבאים ליתן פירוש לחוק יועדף תמיד הפירוש העקבי, המבטיח את ההיגיון והשלמות שבמדיניותו של המחוקק על פני פירוש היוצר מצבי איפה ואיפה, מערער

את יציבות מבנה החוק ומאפשר פריצת בקיעים בו" (ע"א 260/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אברהם, פ"ד לט(2) 96, 106 (1985)). מכאן שהשלמת החסר צריכה להיעשות בשים לב להוראות הקבועות בחקיקת המשנה העוסקת באותו נושא, דהיינו בהפקדת ערובה להוצאות. אם תאמר אחרת, ייווצר פער בלתי מוסבר בין חיוב בהפקדת ערובה שהוטל מכוח הוראות החוק האחרות לחיוב בהפקדת ערובה שהוטל מכוח סעיף 353 לחוק החברות. חמור מכך, ייווצר מצב דברים בלתי סביר, במסגרתו דווקא במקרה בו יש להחמיר עם יוזם התובענה בדרישה להפקדת ערובה להוצאות (ראו פסקה 13 לעיל), הנזק היחיד שעלול להיגרם לו הוא עיכוב בבירור ההליך שהגיש, וזאת באותם מצבים בהם הוא מעוניין בבירור מהיר של ההליך – וכפי שניווכח, לא תמיד זהו המצב.

28. השיקולים שנזכרו לעיל תומכים במסקנה כי ראוי להשלים את החסר שבסעיף 353 לחוק החברות בקביעה כי בית המשפט רשאי להורות על מחיקת התביעה בגין אי מילוי הוראת בית המשפט על הפקדת ערובה. מהצד האחד, סמכות זו די בה על מנת להקנות תוקף להוראת בית המשפט, ולהפקיד בידיו סעד אפקטיבי לשליטה בהליך; מהצד השני, התוצאה של מחיקת ההליך אינה נוקשה כדחיית התובענה, ותואמת בכך הן את המגמות המודרניות, המשתקפות בהסדרי תקסד"א החדשות (ראו פסקה 20 לעיל), והן את הזהירות המתבקשת מכך שאנו קובעים סנקציה על דרך של חקיקה שיפוטית (ראו והשוו: ע"א 3115/93 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נ(4) 549, 563-564 (1997)).

אי הפקדת ערובה במסגרת ערעור מס

29. במקרה הקונקרטי שלפנינו, הפקדת הערובה להוצאות המשיב התבקשה במסגרת ערעור מס. עמדתי על כך שבמצב דברים זה, מן הראוי לנהוג במתינות, ולקבוע ערובה בסכום צנוע יחסית, תוך התחשבות באינטרס הנישום-המערער לברר את חבות המס שלו בערכאות משפטיות. ואולם, משנקבע סכום הערובה, אינני רואה הצדקה להקל באכיפתה, ולנהוג בצורה שונה מהנהוג ביחס למקרים אחרים בהם נעשה שימוש בסמכות לקבוע ערובה לחיוב בהוצאות מכוח סעיף 353 לחוק החברות.

30. נהפוך הוא, מאחר שלרוב על פי דיני המס, מרגע שהוגש ערעור, אין הנישום חייב בתשלום המס השנוי במחלוקת עד שתתקבל הכרעה שיפוטית חלוטה (סעיף 184 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; סעיף 91 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975; סעיף 5(א) לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952. חריג לכלל זה הוא המקרה של מיסי יבוא. ראו בג"ץ 346/86 מ.ל.ר.נ. אלקטרוניקה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1)



225, 230-229 (1987); רע"א 3038/20 בנדר נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, פסקה 16 (19.5.2020), הרי שערעורי מס הם אחד מאותם מקרים בהם דווקא ליוזם ההליך יש אינטרס מובנה בעיכוב הבירור והשהיית ההליך. מכאן, שהחשיבות בהעמדת סנקציה אפקטיבית לרשות בית המשפט היא גבוהה במיוחד במצב דברים זה. והמקרה שלפנינו יוכיח.

סוף דבר

31. לאור האמור לעיל, אציע לחבריי לקבוע כי ניתנה רשות ערעור, והוגש ערעור על פי הרשות שניתנה. דין הערעור להתקבל, תוך שנקבע כי הפרה של הוראה להפקיד ערובה להוצאות מכוח סעיף 353א לחוק החברות, לרבות הוראה כאמור שניתנה במסגרת ערעור מס, מקנה לבית המשפט את הסמכות להורות על מחיקת ההליך, ככל שיגיע למסקנה כי זוהי התוצאה הראויה בנסיבות העניין.

32. ביחס למקרה שלפנינו, אציע לחבריי כי בשים לב למכלול הנסיבות נאפשר למשיבה להפקיד את הערובה שקבע בית המשפט קמא בקופתו בתוך 30 יום ממועד מתן פסק דין זה. ככל שלא תעשה כן, יימחק ערעור המס. ככל שתופקד הערובה, יחודש הדיון בערעור המס.

33. עוד אציע לחבריי כי המשיבה תישא בהוצאות המבקש בהליך זה בסכום של 10,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

1. בקשת רשות הערעור מעוררת את השאלה מהי הסנקציה שרשאי בית המשפט להטיל על חברה תובעת שהפרה את הוראתו להפקיד ערובה להוצאות הנתבע, לפי סעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (אשר חל גם על ערעורי מס מן הסוג שלפנינו; רע"א 1970/18 מיכאל ביטוח עבודות בנייה בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 3 (19.3.2019)). התוצאה של הכרעת בית המשפט קמא, בה מצדדת המשיבה, היא מצב של אין סנקציה – או, ליתר דיוק, העדר סנקציה מיידית בדמות דחיית ההליך, אלא רק עיכובו עד להפקדת

הערובה. עיינתי בחוות דעתו המקיפה של חברי, השופט ע' גרוטקופף, ומסכים אני כי במקרה של הפרת ההוראה בדבר הפקדת ערובה עומדת לבית המשפט סמכות למחוק את התביעה. ואולם, דווקא לנוכח פרשנות המשיבה לסעיף 353א לחוק החברות – עיכוב ותו לא – מצאתי להבהיר את עמדתי. רוצה לומר, הדרך המובילה אותי לתוצאה אליה הגעתי אינה חופפת במלואה להנמקת חברי: לשיטתי, אין צורך להידרש במלוא העוצמה בענייננו להשלמת "חסר" חקיקתי, הואיל וסמכות המחיקה מוצאת עיגון הולם בלשונו ותכליתו של סעיף 353א, הקובע כי –

"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"

נקל להתרשם כי המחוקק העניק לבית המשפט שני מוקדים עצמאיים של שיקול דעת. הראשון, והעיקרי, עוסק בעצם חיובה של החברה התובעת בהפקדת ערובה – "רשאי בית המשפט [...] להורות כי החברה תיתן ערובה מספקת [...] אלא אם כן סבר כי נסיבות הענין" אינן מצדיקות זאת. השני, הממוקד באופן ניהול ההליך, מוסיף כי בית המשפט "ורשאי לעכב את ההליכים עד שתינתן הערובה". "רשאי [...]" ורשאי". אלה שני מוקדים נפרדים. אם תרצו – שני מסלולים שבית המשפט רשאי לצעוד בהם, והם עשויים להוביל לשלוש תוצאות שונות: החלטה שלא לחייב בהפקדת ערובה; החלטה לחייב בערובה, בסכום ובמועד שייקבעו; והחלטה לחייב בערובה ולעכב את ההליכים עד להפקדתה.

כרגיל, שיקולים מעשיים רלוונטיים בהוראה שמהותה קביעה בסדר דין. על פי השקפתי, לא יעלה על הדעת כי המחוקק הסמיך את בית המשפט לחייב חברה תובעת בהפקדת ערובה – אך לא העניק לו את שיקול הדעת לקבוע את המועד לביצוע ההוראה, למשל, בתוך שבוע או חודש ימים. הסמכות להורות על מעשה כוללת בחובה גם את הסמכות להורות על המועד לעשייתו. באותה מידה, אין זה סביר שהמחוקק הסמיך את בית המשפט להורות על הפקדת ערובה, מבלי להעניק לו כלים לאכוף את ההוראה ולצקת בה תוכן מעשי. אמנם, ניתן להניח כי עיכוב ההליכים עד לביצוע ההפקדה (מכוח המוקד השני של שיקול הדעת) יעודד את התובעת למלא במהירות אחר הוראת בית המשפט – שהרי אם הערובה לא תופקד, יישמר הסטטוס-קוו והיא לא תזכה בסעד המבוקש. אולם, הנחה זו אינה נכונה תמיד; כפי שהיטיב חברי להסביר, ערעורי מס מן הסוג שברקע

ההליך דנן "הם אחד מאותם מקרים בהם דווקא לתובע יש אינטרס מובנה בעיכוב הבירור והשהיית ההליך", שכן "מרגע שהוגש ערעור, אין הנישום חייב בתשלום המס השנוי במחלוקת עד שתתקבל הכרעה שיפוטית חלוטה" (פסקה 30 לחוות דעתו). זאת ועוד, במצבים שבהם הנתבע חפץ בבירור מהיר של התביעה, על מנת להסיר את העננה המשפטית שהיא מטילה עליו, אין זה מן הראוי לעכב את ההליך בשל מחדלי התובעת. נמצא כי במקרים רבים אין בשיקול הדעת שהוזכר מפורשות בסעיף 353א לחוק החברות כדי לצקת תוכן בסמכות העיקרית המעוגנת בחוק – קרי, חיוב החברה התובעת בערובה – ולהימנע מהפיכתה ל"המלצה שיפוטית" התלויה, למעשה, ברצונה הטוב של התובעת.

אשר על כן, סבורני כי בעצם הסמכתו של בית המשפט לחייב את החברה התובעת בהפקדת ערובה גלומה גם הסמכה נלווית לפעול נגד תובעת שהתעלמה מהוראתו – בנוסף, וללא תלות, בכלי הקונקרטי של עיכוב ההליכים. ההסדרים הסטטוטוריים העוסקים במצבים אחרים של אי הפקדת ערובה, כפי שפורטו בפסקאות 20 ו-27 לחוות דעתו של חברי, מחזקים הנחה פרשנית זו, ומאשרים כי הסמכות לחייב תובע בערובה חובקת בתוכה גם את הסמכות לפעול נגדו אם הפר את הצו השיפוטי בעניין. לא מדובר, אפוא, רק בהסדרים המסייעים בהשלמת חסר חקיקתי, אלא באינדיקציה פרשנית לכך שהסמכות להורות כוללת, כמעין "סמכות עזר", גם את הסמכות לאכוף את ההוראה. ודוקו, "זכות הגישה של היחיד לערכאות מהווה זכות יסוד חוקתית מן המעלה הראשונה [...] וראויה להגנה מקיפה – אך עוצמת הדברים שונה כשמדובר בחברה" (רע"א 4381/17 תועלת לציבור נ' בנק הפועלים בע"מ, פסקה 3 (2.10.2017) (להלן: עניין תועלת לציבור)). הבחנה זו עומדת בשורש ההסדר המחמיר הקבוע בסעיף 353א לחוק החברות – בהשוואה להסדר הכללי המעוגן בתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 – והיא מלמדת שאין לייחס בענייננו משקל מכריע להעדר הסמכה מפורשת ומפורטת לנקיטת צעדים כלפי תובעת מפרה. העיקר הוא כי "הפגם הדבק בערעור, עקב אי הפקדת ערבון במועד, אינו עניין של מה בכך. שכן, מערער שלא הפקיד את הערבון לא רק פגע בזכות המשיב לקבל ערובה להוצאותיו, אלא גם הימרה את פי בית המשפט" (בש"א 2005/97 יהושע נ' מגדל חברה לביטוח בע"מ (16.4.1997)). רציונל זה יפה, בהתאמות הנדרשות, גם ביחס להפרה של חובת ההפקדה לפי סעיף 353א לחוק החברות, והוא מבסס את המסקנה כי לא הייתה למחוקק כוונה להסתפק בהקשר זה במנגנון אכיפה חלקי בדמות עיכוב ההליכים. יש לזכור כי הכלל הגדול בסדר דין אזרחי הוא כי בית המשפט הוא אשר מנהל את הדיון. סדר דין כשמו כן הוא. עשיית סדר בדיון. ליטול מבית המשפט את כלי האכיפה של החלטה מעין זו, ולהעביר את עניין האכיפה מהגורם המצווה לגורם המצווה אינה אלא הפיכת היוצרות.

2. עם זאת, שתיקתו של סעיף 353א משליכה על טיב האמצעים שבידי בית המשפט לנקוט כלפי תובעת שהפרה את הוראותיו. תקנה 519(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, קובעת מפורשות כי "לא ניתנה ערובה תוך המועד שנקבע, תידחה התובענה [...]" – באופן היוצר מעשה בית דין, וחוסם לחלוטין את דרכו של התובע לערכאות (ראו, למשל, ע"א 2877/92 עבד אל לטיף נ' מורשת בנימין למסחר ולבניה (קרני שומרון) בע"מ, פ"ד מז(3) 846, 851 (1993)). בהעדר קביעה מפורשת של המחוקק שניתן לפעול בדרך זו גם במקרה של אי הפקדת ערובה לפי סעיף 353א לחוק החברות, התוצאה היא שיש להסתפק באמצעי המידתי יותר של מחיקת התובענה. צעד זה מותיר לבית המשפט אמצעי אפקטיבי לאכיפת הוראותיו, מונע תביעות סרק ומבטיח כי נתבע שיצא מהליך שיפוטי שנכפה עליו כשידו על העליונה לא ייאלץ לשאת בהוצאותיו – תוך צמצום הפגיעה בזכות הגישה לערכאות (שגם אם עוצמתה פחותה ביחס לחברה, כאמור לעיל, היא עודנה קיימת) ובזכות הקניין של החברה (ראו עניין תועלת לציבור, פסקה 3).

ראוי לציין כי הנשיא א' גרוניס הצביע בעבר על מנהגן של הערכאות הנמוכות "לדחות את התובענה כאשר לא מקוימת החלטה להפקיד ערובה, גם אם ההחלטה התקבלה מכוח הסמכות שבסעיף 353א לחוק החברות" – תוך שהוא נמנע מהכרעה בחוקיות פרקטיקה זו (רע"א 9686/09 נאות ואזיט מלונות בע"מ נ' זיטר, פסקה 5 (21.2.2010); להלן עניין נאות ואזיט). כאמור, עמדתי היא כי גישה זו אינה נותנת משקל ראוי לשוני הלשוני בין סעיף זה לתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, המזכירה במפורש את סמכות הדחייה – וחשוב מכך, היא מתעלמת מן השוני המהותי שמאחוריו: תקנה 519 מאפשרת לחייב תובע בערובה בכפוף למבחנים שיש ליישם "בזהירות רבה, ומתוך הבנה כי רק במקרים קיצוניים יהיה מקום לחסום את גישתו של התובע לערכאות" – בעוד סעיף 353א "מורה כי חברה בעירבון מוגבל תחויב, כברירת מחדל, להפקיד ערובה להוצאות הנתבע" (עניין תועלת לציבור, פסקה 3). היקפו הרחב בהרבה של החיוב בערובה לפי סעיף זה מחייב, אפוא, זהירות באשר להשלכות הפרתו, ולא ניתן "לייבא" באופן אוטומטי את ההסדר שנקבע בתקנה 519 לגבי מקרים שבהם ההצדקה לפגיעה בזכות הגישה לערכאות מובהקת וברורה יותר. במובן זה, התוצאה של מחיקת התובענה אם חברה מפרה את צו בית המשפט להפקיד ערובה – מאוזנת. מצד אחד, יש בכך הכרה בסמכות שניתנת לבית המשפט לדרוש ערובה ולא להותיר את העניין בגדר הלכה ואין מורין כן, ומצד שני, אין תוצאה קשה של דחייה ללא הסמכה מפורשת בחקיקה.

3. הנה כי כן, פרשנות ראויה של סעיף 353א לחוק החברות מעלה כי שיקול הדעת שהמחוקק העניק לבית המשפט לגבי החיוב בערובה טומן בחובו גם הסמכה לאכיפת ההוראה. זאת, לא רק באמצעות עיכוב ההליכים – מושא המוקד השני של שיקול הדעת

שניתן לבית המשפט – אלא גם בדרך של מחיקת התביעה, כנגזרת מן המוקד הראשון, באופן המאזן כראוי בין האינטרסים הנוגדים שעל הפרק, וכאמור בפסקה 31 לחוות דעת חברי, השופט ע' גרוסקופף.

4. נוכח תוצאה זו, מתעוררת שאלת היחס שבין סעיף 353א לחוק החברות לתקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי. הנחת המוצא היא כי ההסדר הייעודי שהחוק משרטט "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, פסקה 11 (11.2.2009); להלן: עניין ל.נ. הנדסה). עליונות זו מתבטאת בהרחבת גבולות הסמכות לחייב חברה בהפקדת ערובה – בעוד תקנה 519 מאפשרת להגביל את זכות הגישה לערכאות רק "במקרים קיצוניים", סעיף 353א משנה את מערך האיזונים בין זכות זו לאינטרס הנתבע, וקובע כי לגבי חברה בעירבון מוגבל "החייב בהפקדת ערובה הוא הכלל והפטור הינו החריג". זאת, הן לאור המשקל הנמוך יותר המיוחס לזכות הגישה לערכאות של ישות משפטית כזו, והן כדי "למנוע שימוש פסול באישיותה המשפטית הנפרדת כדי להימנע מתשלום הוצאות לנתבע" (רע"א 857/11 מועצה אזורית באר טוביה נ' נוריס לפיתוח והובלות בע"מ, פסקה 5 (23.5.2011); עניין תועלת לציבור, פסקה 3).

נוכח היקפו הרחב של סעיף 353א, ניתן היה לחשוב שתקנה 519 – אשר "עוסקת באפשרות להשית ערובה על 'תובע', בלא להבחין בין סוגים שונים של תובעים" (עניין נאות אואזיס, פסקה 4) – אינה רלוונטית כלל ביחס לחברות, וכי לעולם לא יתעורר הצורך לבדוק האם הן באות בגדריה. נודה כי הפרדה כזו בין היחיד לבין חברה עולה מאמרות שונות בפסיקת בית משפט זה. ברם, תוצאת ההליך דנן מאתגרת הנחה זו, משום שעולה ממנה כי הפרת הוראה שניתנה לפי סעיף 353א תביא, לכל היותר, למחיקת התביעה – בעוד הפרת החובה מכוח תקנה 519 תאפשר לדחות את התביעה, תוך יצירת מעשה בית דין. על כן, ניתן לטעון כי בית משפט הדין בסוגיית הערובה נדרש לתת את הדעת על שתי הנורמות העשויות לחול על החברה התובעת, ולהבהיר בהחלטתו האם פעל מכוח ההסדר הכללי שבתקנה 519 (שהיקפה מצומצם יותר, והיא מטילה את נטל ההוכחה על הנתבע) או מכוח ההסדר הייעודי שבסעיף 353א (ההופך את הנטל, ומקל על חיוב החברה בערובה, אך אינו מאפשר לדחות את התביעה במקרה של אי מילוי ההוראה). כך, למשל, כאשר מדובר בתביעה שסיכוייה קלושים במיוחד, והתובעת היא חברה זרה נטולת נכסים בישראל, ניתן לטעון שיש לחייב אותה בערובה גם מכוח תקנה 519 – באופן שיאפשר בהמשך לדחות את תביעתה אם תפר את הוראת בית המשפט (לסקירת הקריטריונים לתחולת תקנה 519 ראו אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 1611-1616 (מהדורה 13, 2020)). להבחנה זו עשויה להיות חשיבות במצבים שבהם אין די בכלי המחיקה שמעניק

סעיף 353א – דוגמת חברה ששבה ותובעת לאחר שתביעתה נמחקה בגין אי הפקדת ערובה, ולכן ניתן לשקול לגביה שימוש בתקנה 519 (בכפוף, כמובן, לקריטריונים המהותיים הקבועים בה) כדי להימנע ממצב של "סכב מחיקות" והגשה חוזרת ונשנית של התביעה. אכן, סעיף 353א נועד להחמיר עם חברות, ולהרחיב את הסמכות לחייבן בהפקדת ערובה, כך שקשה לקבל תוצאה לפיה סעיף זה דווקא יקל עמן, וימנע את דחיית התובענה בנסיבות שבהן זהו גורלו של תובע יחיד.

מכל מקום, מאחר שהצדדים לא התייחסו לסוגיה זו – ובהתחשב בכך שתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018, העתידות להיכנס לתוקף בתקופה הקרובה, מסתפקות במחיקת התביעה גם ביחס לתובע יחיד – אין צורך להכריע בעניין.

5. סוף דבר, אני מסכים לתוצאה אליה הגיע חברי, השופט ע' גרוסקופף, הן ביחס לשאלה הכללית שעוררה בקשת רשות הערעור – והן ביחס למקרה הקונקרטי שלפנינו.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה עם התוצאה שאליה הגיע חברי השופט ע' גרוסקופף. במחלוקת בדבר הנתיב הפרשני המוביל לתוצאה זו, אני מצטרפת לעמדתו של חברי השופט נ' הנדל שלפיה במקרה דנן איננו נדרשים להשלמת חסר חקיקתי – אלא לפרשנותו של הסעיף, המעוגנת בלשונו ובתכליתו. "במילוי חסר בחקיקה, השופט משלים את מלאכתו הבלתי שלמה של המחוקק. המחוקק ביקש להגשים תכלית נתונה; דבר החקיקה שיצא תחת ידו אינו מגשים תכלית זו במלואה; ואת חוסר השלמות הזה ממלא השופט" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ראשון – תורת הפרשנות הכללית 457 (1992)). דעתי היא שהסמכות להורות על הפקדת ערובה להוצאות מכוח סעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999 טומנת בחובה סמכות לאכוף הוראה זו בדרך של מחיקת ההליך; ומשכך, אינני סבורה כי ההסדר הקבוע בסעיף זה אינו שלם.

ש ו פ ט ת

התוצאה כאמור בפסק-דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, כ"ג בתמוז התש"ף (15.7.2020).

שופט

שופטת

שופט