



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-04-1353 אמינאר מנפאוור בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

אמינאר מנפאוור בע"מ

המערערת

נגד

מנהל מע"מ אשדוד

המשיב

החלטה

מבוא

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
1. בקשה לחייב את המערערת בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות המשיב, ככל שהערעור ידחה וככל שייפסקו לטובת המשיב הוצאות משפט, בהתאם לסעיף 353א **בחוק החברות, התשנ"ט-1999** (להלן: "**חוק החברות**") ; ולחלופין בהתאם לתקנה 519 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984** (להלן: "**תקנות סדר הדין**") ; וכן בקשה להורות כי הערעור ידחה ככל שלא תופקד הערובה האמורה.
2. המערערת, עוסקת באספקת כוח אדם לבתי מלון ורשתות שיווק לרבות באמצעות קבלני משנה, הגישה ערעור על החלטת המשיב לחייבה בשומת תשומות, בסך של 5,215,127 ₪, מכוח סעיף 83 **בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975** (להלן: "**חוק מס ערך מוסף**").
3. לטענת המערערת, בקצירת האומר, היא נפלה קורבן לניצול שמה וחשבונוותיה, כיון שהיא מוכרת כחברה רצינית הפועלת כחוק. בעקבות פנייתה היזומה למשטרה ולמשיב, בחודש אפריל 2019, החל בירור בטענתה לזיוף מסמכים, ובעקבות פנייתה, נערכה ביקורת מקיפה בספריה ולא נמצא פגם. לאחר מכן התמקדה הביקורת בפגמים שמקורם בקבלני המשנה של המערערת. לטענת המערערת נחפז המשיב להפעיל אמצעי גבייה מיוחדים לפי סעיף 112א לחוק מס ערך מוסף, והוציא למערערת שומת תשומות ע"ס 3,663,589 ₪. המשיב דרש מהמערערת לשלם את שומת הבזק שהוציא, ומשלא עשתה כן פנה לבית המשפט להוצאת צווי עיקול. המערערת טענה כי פעולות אלו הסבו לה נזקים רבים, וכי השומה שנקבעה אינה מבוססת. במסגרת השגה שהגישה צירפה חומר רב התומך לטענתה בטענותיה, ואולם השגתה נדחתה על ידי המשיב, מבלי שטענותיה זכו להתייחסות כלשהי בהחלטת המשיב בהשגה. בהחלטה בהשגה נקבעה למערערת שומה גבוהה יותר מהשומה המקורית, בסך של 5,215,147 ₪. לטענתה של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-04-1353 אמינאר מנפאוור בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 המערערת, לא ניתן היה לדעת בזמן אמת כי נפל פגם בחשבוניות המס שהוצאו לה,
2 והיא מצדה נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא כי חשבוניות המס הוצאו לה כדין.
3 4. המשיב טען מנגד כי המערערת ניכתה בספריה חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין, וכי
4 לא ביצעה את כל הבדיקות שהיה באפשרותה לבצע על מנת לוודא שהחשבוניות הן
5 חשבוניות שהוצאו כדין, ועל מנת לאשר שמוציאי החשבוניות היו רשאים לעשות כן.
6 בתקופה שבין 12/2018 לבין 3/2019 ניכתה המערערת מס תשומות על פי חשבוניות
7 שהוצאו שלא כדין על ידי שלושה עוסקים: טופ איי סלושנס בע"מ, י.י.מ.מ. אבטחה
8 בע"מ, ו- נ.מ. אדל צפון בע"מ. בהתאם לסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף חייב המשיב את
9 המערערת בשומת מס תשומות לפי מיטב השפיטה בסך של 3,721,285 ₪. לאחר דיון
10 בהשגה, נדחתה ההשגה והמשיב חייב את המערערת במס תשומות בסך 5,215,147 ₪
11 (קרן מס וריבית פיגורים).

12 5. כאסמכתא לקביעתו הפנה המשיב לממצאים שעלו בחקירות שערך, בין היתר, הפנה
13 לכך שבשנת 2018 הוציאה נ.מ. אדל צפון בע"מ למערערת 47 חשבוניות ביום אחד,
14 שסכום המע"מ בהן הינו 822,400 ₪. בשנת 2019 הוצאו למערערת 64 חשבוניות ביום
15 אחד וסכום המע"מ בהן הינו 1,110,314 ₪. הבעלים הרשום באותה העת, מר גדיר
16 נאשד, הגיש תלונה במשטרה על זיוף חשבוניות, ובחקירתו במשטרה טען כי המערערת
17 אינה לקוחה שלו. דוגמה נוספת שנתן המשיב הייתה לגבי 168 חשבוניות שהוציאה
18 טופ איי טי סלושנס בע"מ בשנת 2019 חשבוניות ביומיים, וסכום המע"מ בהן הינו
19 1,664,590 ₪.

הבקשה להפקדת ערובה ועמדות הצדדים

20 6. בבקשתו טען המשיב כי קיים חשש ממשי באשר ליכולתה של המערערת לשלם את
21 הוצאותיו ככל שהערעור ידחה, ועל כן יש לחייבה בהפקדת ערובה לתשלום ההוצאות.
22 המשיב הפנה לדוח פעילות המערערת במע"מ, המלמד על ירידה חדה במחזור
23 עסקאותיה, כך שמחזור העסקאות של המערערת בחודשים ינואר עד אפריל 2019 עמד
24 על 21,225,318 ₪ לעומת 1,670,16 ₪ בחודשים המקבילים השנה. בתשובה לתגובה
25 הבהיר המשיב כי צמצום פעילותה הכלכלית של המערערת החל במרץ 2019, ועוד
26 בטרם נקט בהליכים לפי סעיף 112א' בחוק מס ערך מוסף. המשיב הוסיף ופירט
27 בבקשתו כי בבדיקה שערך מצא שאין כל נכס הרשום על שמה של המערערת, שממנו
28 ניתן להיפרע ככל שהערעור ידחה, וככל שיפסקו הוצאות לטובת המשיב, וזאת למעט
29 שני רכבים משנת 2010 ששוויים נמוך מאד.
30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-04-1353 אמינאר מנפאוור בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

7. המשיב הוסיף וטען כי למערערת חוב מס של למעלה מ- 170,000 ₪, וכי בהליך שנקט על פי סעיף 112א בחוק מס ערך מוסף ניתן ביום 11.6.19 צו עיקול, עד גובה השומה הזמנית בסך של 3,663,589 ₪, על נכסים הנמצאים בידי חמישה מחזיקים, וזאת לאחר שהמערערת לא נענתה לדרישת התשלום, ולא הציעה בטוחה לתשלום השומה הזמנית. (תא 19-06-21191).

8. אשר לסיכויי הערעור טען המשיב כי סיכויי הערעור נמוכים, בין היתר על יסוד הראיות שביסוד ההחלטה בהשגה.

9. המערערת טענה מנגד כי אין הצדקה עניינית ומשפטית להיעתר לבקשת המשיב, וכי יש לנהוג במשורה בחיוב בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות. אשר לטענה בדבר ירידה בהכנסותיה, טענה המערערת כי ירידה זו מתקיימת אצל רוב העוסקים במדינת ישראל, בעטיו של נגיף הקורונה. אשר לטענה בדבר הימנעותה ממתן בטוחה, טענה המערערת כי היא הסכימה למתן בטוחה בדמות הטלת עיקול על כספים המגיעים לה מחברת רמי לוי שיווק השקמה 2006 בע"מ, בסך של כמיליון ₪, ואף שילמה על חשבון השומה הזמנית 150,000 ₪. המערערת הוסיפה כי למיטב ידיעתה חוב המס למשיב שולם.

המסגרת החוקית

10. סעיף 353א בחוק החברות קובע –

"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".

11. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, הכלל שנקבע בסעיף הוא חיוב תובעת, שהיא חברה שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת, להפקיד ערובה להבטחת הוצאותיו של הנתבע, ככל שהדבר יתבקש, וזאת למרות קיומה של זכות היסוד לפנייה לערכאות (ראו לעניין זה רע"א 10905/07 נאות אואזיס מלונות בע"מ נ' זיסר, (מיום 13.7.2008); רע"א 857/11



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-04-1353 אמינאר מנפאוור בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מועצה אזורית באר טוביה נ' נוריס לפיתוח והובלות בע"מ, (מיום 23.05.2011, להלן-
2 "פרשת באר טוביה"); רע"א 4890/16 טריניטי מערכות מחשוב בע"מ נ' הוצאה
3 מוכרת בע"מ (מיום 22.8.16); ורע"א 7496/15 אור בנמל בתל אביב הקטנה בע"מ נ'
4 צפון הירקון תל אביב בע"מ (מיום 14.2.16)). לצד הבטחת הוצאותיו של נתבע,
5 שההליך נכפה עליו שלא מרצונו, נועד הכלל האמור אף למנוע תביעות סרק (ראו למשל
6 רע"א 7687/18 מדינת ישראל- רשות המסים נ' מרעב חסן בנייה וסחר בע"מ (מיום
7 15.7.20) (להלן- "פרשת בנייה וסחר"). כלל זה נועד להפיג את החשש שמא תשמש
8 האישיות המשפטית הנפרדת של התובעת ככלי להימנע מתשלום הוצאות המשפט,
9 ככל שהתביעה תדחה וככל שיפסקו הוצאות לטובת הנתבע (ראו גם רע"א 7221/16
10 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל ואח' נ' צ'רלס מילגרום (מיום 13.9.17, להלן- "פרשת
11 הטכניון"), והוא נקבע גם בשים לב לכך שזכות הגישה לערכאות של חברה 'חלשה'
12 בעוצמתה מזכות הגישה לערכאות של אדם בשר ודם, כפי שהודגש בפרשת הטכניון
13 וכן בפרשת בנייה וסחר.
- 14 12. יחד עם זאת מסורה לבית המשפט, על פי הוראות הסעיף, הסמכות לפטור את התובעת
15 מהפקדת ערובה באחד מהשניים: בהתקיימן של נסיבות מיוחדות המצדיקות את
16 ההימנעות מהחייב בהפקדה; או בנסיבות שבהן הוכיחה החברה התובעת את יכולתה
17 לעמוד בתשלום ההוצאות, ככל שהתביעה תידחה והיא תחויב בהוצאותיו של הנתבע.
18 הנטל לשכנע את בית המשפט שאין להחיל את הכלל, אלא את החרג המאפשר פטור
19 מחייב החברה התובעת בהפקדת ערובה מוטל על החברה התובעת (ראו למשל פרשת
20 באר טוביה; פרשת בנייה וסחר)).
- 21 13. תחולתו של סעיף 353א בחוק החברות על ערעורי המס אושרה לאחרונה בפרשת בנייה
22 וסחר, בהרכב של שלושה שופטים, לאחר שנדונה בעבר ואושרה מספר פעמים בדן
23 יחיד. ברע"א 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (מיום 27.12.2015) קבע
24 כב' השופט נ' סולברג כי "יש טעם טוב והיגיון רב בעצם החלת הוראה זו על ערעורי
25 מס (כמו גם על הליכים נוספים שעניינם תקיפה של החלטת רשות מנהלית)", שכן
26 אותם טעמים הקיימים לעניין חיוב חברה תובעת בערובה, מתקיימים גם לגבי חברה
27 שערבות בעלי מניותיה מוגבלת המערערת על החלטת פקיד המס. כב' השופט ע'
28 גרוסקופף קבע ברע"א 6315/18 חב' ג'י אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד (מיום
29 7.10.18) קביעה דומה באשר לתחולתו של הסעיף בערעורי מס, והבהיר כי הפרשנות
30 שלפיה סעיף 353א בחוק החברות אינו חל ביחס לעתירות מנהליות או ערעורי מס היא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-04-1353 אמינאר מנפאוור בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

פרשנות דחוקה מבחינה לשונית, שאינה הולמת את תכלית החוק. כב' השופט נ' הנדל, קבע ברע"א 1970/18 מיכאל ביטוח עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ (מיום 19.3.19) (להלן - "פרשת מיכאל"), כי קשה לקבל פרשנות שלפיה לא יחול סעיף 353א בחוק החברות בערעורי מס ובערעורים מנהליים, תוך שהודגש כי פרשנות אחרת עלולה לפגוע בקופה הציבורית, באותם מקרים שבהם רשויות המס, אשר זכו בהליך, לא יזכו להיפרע בגין הוצאותיהם מנישומה חסרת יכולת כלכלית, המסתתרת מאחורי האישיות המשפטית הנפרדת ונהנית מאחריות מוגבלת.

14. מעבר לדרוש אציין כי תקנה 519(א) לתקנות סדר הדין קובעת –
"בית המשפט או הרשם רשאי, אם נראה לו הדבר, לצוות על תובע ליתן ערובה לתשלום כל הוצאותיו של נתבע".

15. תקנה 519(א) לתקנות סדר הדין חלה בערעורי מס לאור האמור בתקנה 9(א) בתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978, המחילה על ערעורי מס את תקנות סדר הדין, בין היתר, גם את תקנה 519 לתקנות סדר הדין.

16. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה תכליתה של התקנה היא למנוע תביעות סרק ולהבטיח את תשלום הוצאותיו של הנתבע ככל שתביעתו תידחה, והיא עורכת איזון באופן אחר, בין האינטרסים השונים: זכות הגישה לערכאות לעומת זכותו של הנתבע שלא לצאת מההליך בחסרון כיס, כמו גם האינטרס הציבורי למניעת תביעות סרק (ראו ע"א 5897/16 כורש צ'רחי נגד גדעון פרום כונס הנכסים ואח' (מיום 25.2.18) וכן פסקי הדין המוזכרים בו; וראו גם רע"א 4128/17 LAUDERBAIE YACHTS LTD (חברה זרה) ואח' נ' טאוב ואח' (מיום 29.6.17), וכן פרשת באר טוביה ופרשת הטכניון לעניין היחס בין שתי הוראות הדין). כב' השופט ע' גרוסקופף הדגיש בפרשת בנייה וסחר כי איזון התכליות השונות בסעיף 353א בחוק החברות שונה באופן מובהק מהאיזון שאומץ בהסדרי חקיקה אחרים העוסקים בהפקדת ערובה לתשלום הוצאות, כגון תקנה 519 בתקנות סדר הדין האזרחי, וניכרת בו החמרה עם החברה אשר אחריות בעלי המניות בה מוגבלת, על דרך של נכונות מוגברת לחייב בהפקדת ערובה להוצאות.

דיון והכרעה

17. לאחר בחינת הבקשה והתגובה מצאתי שאין מקום בעניינינו לחרוג מהכלל שלפיו מוטל על המערערת, שהיא חברה שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת, להפקיד ערובה, כאמור בסעיף 353א בחוק החברות, לשם הבטחת הוצאותיו של המשיב, שכן לא עלה בידי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-04-1353 אמינאר מנפאוור בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 המערערת להראות כי מתקיים בענייננו חריג מהחריגים המצדיקים סטייה מהכלל
2 המחייב בהפקדת הערובה.
- 3 18. המערערת לא הכחישה בתגובתה את הירידה החדה במחזור עסקאותיה, והטעם
4 שנתנה לכך, המצב הקיים בעקבות נגיף הקורונה, אינו מצדיק כשלעצמו מתן פטור
5 מהפקדת ערובה, אף אינו עולה בקנה אחד עם הירידה בפעילותה כשנה לפני תחילת
6 מגפת הקורונה. המערערת אף לא הכחישה את טענות המשיב שלפיהן אין לה נכסים
7 או אמצעים אחרים המבטיחים את תשלום ההוצאות ככל שיפסקו לחובתה, ולא
8 הצביעה על משאבים כלכליים כלשהם. המערערת לא הציגה אפוא כל ראיות המעידות
9 על יכולתה הכלכלית המאפשרת לה לשאת בתשלום ההוצאות ועיקר טענותיה היו
10 לגופו של הערעור. המערערת אף לא הצביעה על טעמים אחרים שיש בהם כדי להצדיק
11 הימנעות מהפקדת הערובה. טענותיה של המערערת לגופו של הערעור טרם הוכחו,
12 ובכל מקרה אין בהן כשלעצמן כדי להצדיק פטור ממתן ערובה להבטחת הוצאות של
13 המשיב ככל שהערעור ידחה.
- 14 19. אשר לסיכויי הערעור, בשלב זה, משטרם הוגשו ראיות הצדדים, והבחינה נעשית על
15 יסוד כתבי הטענות, אינני סבורה כי ניתן לקבוע שסיכוי הערעור כה גבוהים, במידה
16 שיש בהם, לבדם, להצדיק פטור מהפקדת הערובה, וזאת נוכח טיב המחלוקת, הנטל
17 המוטל על המערערת מכוח ההלכה הפסוקה, וסימני השאלה העולים נוכח הדוגמאות
18 להוצאת חשבוניות שלא כדין שניתנו על ידי המשיב בכתב תשובתו.
- 19 20. בנסיבות האמורות מצאתי כאמור שיש לחייב את המערערת בהפקדת ערובה, כדי
20 להבטיח את תשלום הוצאותיו של המשיב, ככל שהערעור ידחה וככל שהמערערת
21 תחויב בהוצאותיו.
- 22 21. בפרשת בנייה וסחר התייחס כב' השופט ע' גרוסקופף, בין היתר על יסוד הבחנות שקבע
23 כב' השופט נ' הנדל בפרשת מיכאל, גם לאמות המידה לקביעת גובה הערובה, וציין כי
24 בעת קביעת גובה הערובה, ייתן בית המשפט את דעתו לטיב ההליך של ערעור המס,
25 וינהג במתינות, בין אם מדובר בחיוב מכוח תקנות סדר הדין האזרחי, ובין אם מדובר
26 בחיוב מכוח סעיף 353א בחוק החברות. יחד עם זאת הודגש כי עוצמת ההצדקה
27 פוחתת כשמדובר בהטלת החיוב מכוח סעיף 353א בחוק החברות, בשים לב לכך
28 שזכות הגישה לערכאות של חברה 'חלשה' בעוצמתה מזכות הגישה לערכאות של אדם
29 בשר ודם, וכפי שצוין בפרשת מיכאל (ההדגשות אינן במקור)-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-04-1353 אמינאר מנפאוור בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

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.

ודוק: 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).

22. בקביעת גובה הערובות וטיבן יש אפוא לנהוג במתינות, ואולם יש לשקול גם את סכום המס השנוי במחלוקת, העומד בענייננו על למעלה מ-5 מיליון ₪, סיכויי הערעור, נוכח טיבה של המחלוקת, הנטל הרובץ על המערערת בהתאם להלכה הפסוקה, סימני השאלה בנסיבות הספציפיות שציינתי, שלא ניתן להם מענה הולם בתגובתה של המערערת, היקף ההתדיינות הצפוי, וכפועל יוצא היקף החיוב הצפוי בהוצאות. על יסוד שיקולים אלו מצאתי שיש לחייב את המערערת בהפקדת ערובה בסכום של 70,000 ₪, במזומן או בערבות בנקאית. כמו כן מצאתי שיש לחייב כל אחד מבעלי מניותיה של המערערת בהפקדת ערבות צד ג' בסכום של 70,000 ₪.

23. הערבויות יופקדו בתוך 30 ימים, וככל שלא יופקדו בתוך התקופה האמורה, ימחק הערעור.

ניתנה היום, י"ד אלול תש"פ, 03 ספטמבר 2020, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת