



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 20-09-18169 מאה ואחת טים בע"מ נ' ישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

מאה ואחת טים בע"מ

המערערת

נגד

מדינת ישראל

המשיבה

### החלטה

1

#### מבוא

1. בקשה לחייב את המערערת בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות המשיבה, ככל שהערעור ידחה וככל שיפסקו לטובת המשיבה הוצאות משפט, בהתאם לסעיף 353א **בחוק החברות, התשנ"ט-1999** (להלן: "**חוק החברות**"); ולחלופין בהתאם לתקנה 157 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018** (להלן: "**תקנות סדר הדין האזרחי**"); וכן בקשה להורות כי הערעור ידחה ככל שלא תופקד הערובה האמורה.
2. המערערת, חברה העוסקת באספקת כוח אדם, ערערה על החלטת המשיבה בדבר חיובה בכפל מס לפי סעיף 50(א1) **לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975** (להלן: "**חוק מס ערך מוסף**"), בסך 14,307,608 ₪; פסילת פנקסי המערערת לשנים 2016 ו-2017, לפי סעיף 77(ב) **בחוק מס ערך מוסף**; והטלת קנס לפי סעיף 95(א) **בחוק מס ערך מוסף**, בסך של 703,990 ₪.

12

13

#### הבקשה להפקדת ערובה ועמדות הצדדים

3. בבקשתה טענה המשיבה כי קיים חשש ממשי באשר ליכולתה של המערערת לשלם את הוצאותיה ככל שהערעור ידחה, וככל שיפסקו לטובתה הוצאות משפט, ועל כן יש לחייבה בהפקדת ערובה לתשלום ההוצאות.
4. המשיבה הפנתה לכך שבהתאם למרשמיא אין בבעלות המערערת נכסים שמהם ניתן להיפרע, אף הדגישה כי גובה המס השנוי במחלוקת עולה על 15 מיליון ₪. אשר לסיכויי הערעור טענה המשיבה כי סיכויי הערעור נמוכים, וציינה כי מההודעות שנגבו בעניינה של המערערת ניתן ללמוד כי חשבונות שהוצאו לה ואותן ביקשה לקזז, הוצאו שלא כדין.

20



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 20-09-18169 מאה ואחת טים בע"מ נ' ישראל

תיק חיצוני:

5. המערערת טענה מנגד, במהלך דיון שהתקיים לפניי ביום 10.3.21, כי היא חברה פעילה, שמחזורי פעילותה מסתכמים לסך של 7 מיליון ₪ בחודש. הודגש כי המערערת לא נסגרה בעקבות החקירה, ואין חשש כי לא תוכל לשלם את הוצאות המשפט בסוף ההליך, ככל שהערעור ידחה. כמו כן, טענה המערערת, כי אין מדובר בערעור סרק וכי הערעור הוגש על אדנים מוצדקים. ב"כ המערערת אף הוסיף כי פעילות המערערת מלווה על ידי רואה חשבון.

### המסגרת החוקית

6. 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".

7. 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, 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 מועצה אזורית באר טוביה נ' נוריס לפיתוח והובלות בע"מ, (מיום 23.05.2011, להלן- "פרשת באר טוביה"); רע"א 4890/16 טריניטי מערכות מחשוב בע"מ נ' הוצאה מוכרת בע"מ (מיום 22.8.16); ורע"א 7496/15 אור בנמל בתל אביב הקטנה בע"מ נ' צפון הירקון תל אביב בע"מ (מיום 14.2.16)). הכלל האמור נועד להפיג את החשש שמא תשמש האישיות המשפטית הנפרדת של התובעת ככלי להימנע מתשלום הוצאות המשפט, ככל שהתביעה תדחה וככל שיפסקו הוצאות לטובת הנתבע (ראו גם רע"א 7221/16 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל ואח' נ' צ'רלס מילגרום (מיום 13.9.17, להלן- "פרשת הטכניון"), והוא נקבע גם בשים לב לכך שזכות הגישה לערכאות של חברה 'חלשה' מזכות הגישה לערכאות של אדם בשר ודם, כפי שהודגש בפרשת הטכניון וכן ברע"א 7687/18 מדינת ישראל- רשות המסים נ' מרעב חסן בנייה וסחר בע"מ (מיום 15.7.20)(להלן- "פרשת מרעב חסן"). כב' השופט ע' גרוסקופף הדגיש בפרשת מרעב חסן 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, התשמ"ד-1984, וניכרת בו החמרה עם החברה אשר אחריות בעלי המניות בה מוגבלת, על דרך של נכונות מוגברת לחייב בהפקדת ערובה להוצאות.



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 20-09-18169 מאה ואחת טים בע"מ נ' ישראל

תיק חיצוני:

8. לצד הבטחת הוצאותיו של נתבע, שההליך נכפה עליו שלא מרצונו, נועד הכלל הקבוע בסעיף 353א בחוק החברות אף למנוע תביעות סרק (ראו פרשת מרעב חסן).
9. יחד עם זאת מסורה לבית המשפט, על פי הוראות הסעיף, הסמכות לפטור את התובעת מהפקדת ערובה באחד מהשניים: בהתקיימן של **נסיבות מיוחדות** המצדיקות את ההימנעות מהחייב בהפקדה; או בנסיבות שבהן הוכיחה החברה התובעת את **יכולתה** לעמוד בתשלום ההוצאות, ככל שהתביעה תידחה והיא תחויב בהוצאותיו של הנתבע. הנטל לשכנע את בית המשפט שאין להחיל את הכלל, אלא את החריג המאפשר פטור מחייב החברה התובעת בהפקדת ערובה מוטל על החברה התובעת (ראו למשל פרשת באר טוביה; פרשת מרעב חסן).
10. בית המשפט העליון קבע לא פעם כי חובת הפקדת הערובה, כאמור בסעיף 353א בחוק החברות, חלה גם בערעורי מס (וזאת לצד תחולתה של תקנה 519 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984**, שהוחלפה בתקנה 157 בתקנות סדר הדין האזרחי, תקנות אשר הוחלו במפורש על ערעורי מס מכוח תקנה 9 **בתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט – 1978**, ותקנה 10 **בתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976**). כך למשל צוין בפרשת מרעב חסן, כי אי הבהירות באשר לתחולת סעיף 353א בחוק החברות על ערעורי מס, הוסרה לאחרונה בפסיקה עקבית במסגרת החלטות בבקשות רשות ערעור שניתנו בדן יחיד על ידי מותבים שונים. ואכן, ברע"א 5013/15 **ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע** (מיום 27.12.2015) קבע כב' השופט נ' סולברג כי **"יש טעם טוב והיגיון רב בעצם החלת הוראה זו על ערעורי מס (כמו גם על הליכים נוספים שעניינם תקיפה של החלטת רשות מנהלית)"**, שכן, אותם טעמים הקיימים לעניין חיוב חברה תובעת בערובה, מתקיימים גם לגבי חברה שערבות בעלי מניותיה מוגבלת המערערת על החלטת פקיד המס. כב' השופט ע' גרוסקופף קבע ברע"א 6315/18 **חב' ג'י אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד** (מיום 7.10.18) קביעה דומה באשר לתחולתו של הסעיף בערעורי מס, והבהיר כי הפרשנות שלפיה סעיף 353א בחוק החברות אינו חל ביחס לעתירות מנהליות או ערעורי מס היא 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 מיכאלי"**), 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.



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 20-09-18169 מאה ואחת טים בע"מ נ' ישראל

תיק חיצוני:

11. כב' השופט ע' גרוסקופף הדגיש בפרשת מרעב חסן כי אינטרס הנישום שלא תחסם דרכו לברר את חבות המס שהושתה עליו בערכאות משפטיות הוא אינטרס רב חשיבות, ואולם אין בו כדי להביא לשלילת תחולת ההוראות בדבר הפקדת ערובה על ערעורי מס. יחד עם זאת עמד על צורך לנהוג במתינות בקביעת גובה הערובה, בשים לב לטיבו של ההליך -

"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, בציינו 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).

12. כב' השופט י' עמית חזר לאחרונה על ההלכה האמורה בע"מ 477/19 חברת ג'י בי אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד (מיום 2.2.21), והדגיש כי על פי הוראות הדין רואים את המערער בערעורי מס כתובע. כן הפנה לכך "שבתקנה 157(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ח-



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 20-09-18169 מאה ואחת טים בע"מ נ' ישראל

תיק חיצוני:

1 2018, הסנקציה היא מחיקה של כתב התביעה". ואכן, כפי שנקבע גם בפרשת מרעב חסן,  
2 הסנקציה על הימנעות מהפקדת הערובות היא מחיקת הערעור (ולא דחייתו כפי שביקשה  
3 המשיבה בענייננו).

### 4 דיון והכרעה

5 13. לאחר בחינת הבקשה והתגובה מצאתי שאין מקום בענייננו לחרוג מהכלל שלפיו מוטל על  
6 המערער, שהיא חברה שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת, להפקיד ערובה, כאמור בסעיף  
7 353א בחוק החברות, לשם הבטחת הוצאותיה של המשיבה, שכן לא עלה בידי המערער  
8 להראות כי מתקיים בענייננו חריג מהחריגים המצדיקים סטייה מהכלל המחייב בהפקדת  
9 הערובה.

10 14. במהלך הדיון שהתקיים בפניי לא הצביעה המערער על משאבים כלכליים כלשהם, ולא  
11 הציגה ראיות המעידות על יכולתה הכלכלית המאפשרת לה לשאת בתשלום ההוצאות.  
12 המערער אף לא הצביעה על טעמים אחרים שיש בהם כדי להצדיק הימנעות מהפקדת  
13 הערובה.

14 15. אשר לסיכויי הערעור, בשלב זה, משטרם הוגשו ראיות הצדדים, והבחינה נעשית על יסוד  
15 כתבי הטענות, אינני סבורה כי ניתן לקבוע שסיכוי הערעור כה גבוהים, במידה שיש בהם,  
16 לבדם, להצדיק פטור מהפקדת הערובה, וזאת נוכח טיב המחלוקת, הנטל המוטל על  
17 המערער מכוח ההלכה הפסוקה.

18 16. **בנסיבות האמורות מצאתי כאמור שיש לחייב את המערער בהפקדת ערובה, כדי  
19 להבטיח את תשלום הוצאותיה של המשיבה, ככל שהערעור ידחה וככל שהמערער  
20 תחויב בהוצאותיה.**

21 17. בפרשת מרעב חסן התייחס כב' השופט ע' גרוסקופף, בין היתר על יסוד הבחנות שקבע כב'  
22 השופט נ' הנדל בפרשת מיכאל, גם לאמות המידה לקביעת גובה הערובה, וציין כי בעת  
23 קביעת גובה הערובה, ייתן בית המשפט את דעתו לטיב ההליך של ערעור המס, וינהג  
24 במתינות, בין אם מדובר בחיוב מכוח תקנות סדר הדין האזרחי, ובין אם מדובר בחיוב  
25 מכוח סעיף 353א בחוק החברות. יחד עם זאת הודגש כאמור כי עוצמת ההצדקה פוחתת  
26 כשמדובר בהטלת החיוב מכוח סעיף 353א בחוק החברות, בשים לב לכך שזכות הגישה  
27 לערכאות של חברה 'חלשה' מזכות הגישה לערכאות של אדם בשר ודם.

28 18. בקביעת גובה הערובות וטיבן יש אפוא לנהוג במתינות, ואולם יש לשקול גם את סכום המס  
29 השנוי במחלוקת, העומד בענייננו על למעלה מ- 15 מיליון ₪, סיכויי הערעור, היקף



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18169-09-20 מאה ואחת טים בע"מ נ' ישראל

תיק חיצוני:

1 ההתדיינויות הצפוי, וכפועל יוצא היקף החיוב הצפוי בהוצאות. על יסוד שיקולים אלו,  
2 ובשים לב לסכום ההפקדה הכולל שנקבע בע"א 477/19, מצאתי שיש לחייב את המערערת  
3 בהפקדת ערובה בסכום של 50,000 ₪, במזומן או בערבות בנקאית. כמו כן מצאתי שיש  
4 לחייב אחד מבעלי מניותיה של המערערת בהפקדת ערבות צד ג' בסכום של 50,000 ₪.

5 19. הערבויות יופקדו בתוך 30 ימים, וככל שלא יופקדו בתוך התקופה האמורה, ימחק  
6 הערעור.

7

8

9

10

11

ניתנה היום, כ"ט ניסן תשפ"א, 11 אפריל 2021, בהעדר הצדדים.

12

  
יעל ייטב, שופטת

13

14