



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 72077-12-20 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערערת

יינות ביתן בע"מ

נגד

המשיב

פקיד שומה אשקלון

החלטה

מבוא

1

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 157 בתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן: "תקנות סדר הדין האזרחי"); וכן בקשה להורות כי הערעור יסולק ככל שלא תופקד הערובה האמורה.
2. המערערת, חברה פרטית הפועלת בתחום קמעונאות המזון בישראל ומפעילה רשת מרכולים לממכר קמעונאי של מוצרי מזון ומוצרי צריכה אחרים בארץ, בין היתר תחת המותג "יינות ביתן", ערערה על צו שהוציא המשיב, בהתאם להוראות סעיף 153 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"), שבגדרו קבע כי ההכנסה החייבת של המערערת בשנת המס 2015 הייתה בסך של 36,667,471 ₪, וכי סכום המס שבו היא חייבת מסתכם ל- 9,719,880 ₪.
3. המערערת פירטה בערעור שהגישה כי למחלוקת בהליך זה, שני היבטים; האחד, סירובו של המשיב לקבל את הדוח המתקן שביקשה להגיש לשנת המס 2015; והשני, מחלוקות באשר לרכישת מניות ע.ר צים שיווק ישיר בע"מ (להלן: "כמעט חינוס"), סוגיה אשר נדונה בערעור שהגישה לשנות המס 2013-2014 בע"מ 54050-01-18 (להלן: "הערעור הקודם").

18

19 הבקשה להפקדת ערובה ועמדות הצדדים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 72077-12-20 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

4. בבקשה טען המשיב כי קיים בענייננו חשש ממשי באשר ליכולתה של המערערת לשלם את הוצאותיו ככל שהערעור ידחה, וככל שיפסקו לטובתו הוצאות משפט, ועל כן יש לחייבה בהפקדת ערובה לתשלום ההוצאות.
5. המשיב הוסיף וטען כי המערערת חווה קשיים תזרימיים וכלכליים, כפי שהשתקף בדיון שהתקיים בהליך שננקט נגדה לפי סעיף 194 בפקודת מס הכנסה (בת"א 63634-01-20). כמו כן הפנה המשיב לפסק הדין שניתן בערעור הקודם, שם נדחה ערעורה של המערערת בסוגיה דומה, והמערערת חויבה בתשלום מס וקנס גרעון בסכום של כ-30 מיליון ₪, ובהוצאות משפט לטובת המשיב בסכום של 250,000 ₪. המשיב אף הפנה לפרסומים שונים בתקשורת אודות מצבה הכלכלי של המערערת.
6. אשר לסיכויי הערעור טען המשיב כי סיכויי הערעור נמוכים, בין היתר על יסוד דחיית טענותיה של המערערת בערעור הקודם.
7. המערערת טענה מנגד, כי בבקשה לפי סעיף 194 בפקודת מס הכנסה, הפקידה 5 מיליון ₪ במזומן על חשבון חוב המס, וכן נתנה ערבות צד ג' בסך 5 מיליון ₪. די בכך, לשיטתה של המערערת, כדי לראות בבקשתו של המשיב כחסרת תום לב. המערערת הוסיפה וטענה כי הליך זה הוא המשכו של הערעור הקודם בעניין מניות כמעט חינם, ועל כן אין לדרוש בגינו ערובה להוצאות משפט.
8. המערערת הוסיפה כי יש לה יכולת כלכלית לשלם את הוצאות המשיב ככל שהערעור ידחה, וכי המשיב נשען על נתונים שאינם מדויקים.

המסגרת החוקית

9. 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".**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 72077-12-20 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

10. 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)).
11. 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 שנעשה 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.
12. 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).
13. 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 מהחיוב 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



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 72077-12-20 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 את החריג המאפשר פטור מחיוב החברה התובעת בהפקדת ערובה מוטל על החברה
2 התובעת (ראו למשל פרשת באר טוביה; פרשת מרעב חסן)).
- 3 14. בית המשפט העליון קבע לא פעם כי חובת הפקדת הערובה, כאמור בסעיף 353א
4 בחוק החברות, חלה גם בערעורי מס (וזאת לצד תחולתה של תקנה 519 בתקנות סדר
5 הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, שהוחלפה בתקנה 157 בתקנות סדר הדין האזרחי,
6 תקנות אשר הוחלו במפורש על ערעורי מס מכוח תקנה 9 בתקנות בית המשפט
7 (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט – 1978, ותקנה 10 בתקנות מס ערך מוסף
8 ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976). כך למשל צוין בפרשת מרעב חסן,
9 כי אי הבהירות באשר לתחולת סעיף 353א בחוק החברות על ערעורי מס, הוסרה
10 לאחרונה בפסיקה עקבית במסגרת החלטות בבקשות רשות ערעור שניתנו בדן יחיד
11 על ידי מותבים שונים. ואכן, ברע"א 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר
12 שבע (מיום 27.12.2015) קבע כב' השופט נ' סולברג כי "יש טעם טוב והיגיון רב
13 בעצם החלת הוראה זו על ערעורי מס (כמו גם על הליכים נוספים שעניינם תקיפה
14 של החלטת רשות מנהלית)", שכן, אותם טעמים הקיימים לעניין חיוב חברה
15 תובעת בערובה, מתקיימים גם לגבי חברה שערבות בעלי מניותיה מוגבלת המערערת
16 על החלטת פקיד המס. כב' השופט ע' גרוסקופף קבע ברע"א 6315/18 חב' ג'י אם
17 בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד (מיום 7.10.18) קביעה דומה באשר לתחולתו של
18 הסעיף בערעורי מס, והבהיר כי הפרשנות שלפיה סעיף 353א בחוק החברות אינו חל
19 ביחס לעתירות מנהליות או ערעורי מס היא פרשנות דחוקה מבחינה לשונית, שאינה
20 הולמת את תכלית החוק. כב' השופט נ' הנדל, קבע ברע"א 1970/18 מיכאל ביטוח
21 עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ (מיום 19.3.19) (להלן- "פרשת מיכאל"), כי קשה
22 לקבל פרשנות שלפיה לא יחול סעיף 353א בחוק החברות בערעורי מס ובערעורים
23 מנהליים, תוך שהודגש כי פרשנות אחרת עלולה לפגוע בקופה הציבורית, באותם
24 מקרים שבהם רשויות המס, אשר זכו בהליך, לא יזכו להיפרע בגין הוצאותיהם
25 מנישומה חסרת יכולת כלכלית, המסתתרת מאחורי האישיות המשפטית הנפרדת
26 ונהנית מאחריות מוגבלת.
- 27 15. כב' השופט ע' גרוסקופף הדגיש בפרשת מרעב חסן כי אינטרס הנישום שלא תחסם
28 דרכו לברר את חבות המס שהושתה עליו בערכאות משפטיות הוא אינטרס רב
29 חשיבות, ואולם אין בו כדי להביא לשלילת תחולת ההוראות בדבר הפקדת ערובה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 72077-12-20 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

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).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 72077-12-20 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

16. כב' השופט י' עמית חזר לאחרונה על ההלכה האמורה בע"א 477/19 **חברת ג'י בי**
2 **אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד** (מיום 2.2.21), והדגיש כי על פי הוראות הדין
3 רואים את המערער בערעורי מס כתובע. כן הפנה לכך **"שבתקנה 157(ב) לתקנות**
4 **סדר הדין האזרחי, התשע"ח-2018, הסנקציה היא מחיקה של כתב התביעה"**.
5 ואכן, כפי שנקבע גם בפרשת מרעב חסן, הסנקציה על הימנעות מהפקדת הערובות
6 היא מחיקת הערעור (ולא דחייתו).

7 דיון והכרעה

8 17. לאחר בחינת הבקשה והתגובה מצאתי שאין לחרוג בענייננו מהכלל שלפיו מוטל על
9 המערער, שהיא חברה שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת, להפקיד ערובה, כאמור
10 בסעיף 353א בחוק החברות, לשם הבטחת הוצאותיה של המשיב, שכן לא עלה בידי
11 המערער להראות כי מתקיים בענייננו חריג מהחריגים המצדיקים סטייה מהכלל
12 המחייב בהפקדת הערובה. אמנם מדובר בחברה קמעונאית ותיקה, בעלת היקף
13 פעילות נרחב, ואולם לא מדובר באיתנות כלכלית כה מובהקת, שיש בה כדי להצדיק
14 חריגה מהכלל בדבר הפקדת הערובה, במיוחד בשים לב לאינדיקציות שעליהן הצביע
15 המשיב בבקשתו בדבר קשיים בתזרים המזומנים.

16 18. אשר לסיכויי הערעור, לאחר שניתן פסק הדין בערעור הקודם, שעסק באחת
17 הסוגיות השנויות במחלוקת גם בתיק זה, ניכוי הוצאות פחת בגין נכס הוני שרכשה
18 המערער לטענתה בד בבד עם רכישת מניות, סביר להניח כי סיכויי הערעור אינם
19 גבוהים. אינני מוצאת מקום לקבל את טענתה של המערער שלפיה לא יהיה מקום
20 לחייבה בהוצאות המשיב בגין בירור המחלוקת פעם נוספת לאחר שהתבררה
21 בערעור הקודם, שכן, המערער לא זנחה את טענתה, ולא הגיעה להסכמה עם
22 המשיב בעניין מחלוקת זו, אף לא להסכמה דיונית. ניתן להתרשם כי המערער
23 מבקשת לברר את המחלוקת פעם נוספת, תוך העלאת טענות נוספות שטרם הועלו.
24 במצב דברים זה, ככל שליבון נוסף של הסוגיה יהיה כרוך בהוצאות, אין להוציא
25 מכלל אפשרות שיושתו על המערער הוצאות, ככל שהערעור ידחה.

26 19. אשר לסוגיה השנייה שבמחלוקת, קבלת הדוחות המתקנים, בשלב זה, משטרם
27 הוגשו ראיות הצדדים, והבחינה נעשית על יסוד כתבי הטענות, אינני סבורה כי ניתן
28 לקבוע שסיכוי הערעור כה גבוהים, במידה שיש בהם, לבדם, כדי להצדיק פטור



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 72077-12-20 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 מהפקדת הערובה, וזאת במיוחד נוכח ההלכה הפסוקה בעניין הגשת דוחות
2 מתקנים, והנטל המוטל על המערערת מכוח ההלכה הפסוקה.
- 3 20. אשר לטענה שלפיה הפקידה המערערת סכום כסף במסגרת הליך לפי סעיף 194
4 בפקודה, הסכום שהופקד בגדרו של צו עיקול זמני, נועד להבטיח את תשלום חוב
5 המס, ולא את הוצאותיו של המשיב, ככל שהערעור ידחה, ועל כן אין להביאו
6 בחשבון לעניין הפקדת ערובה על פי סעיף 353א' בחוק החברות.
- 7 21. בנסיבות האמורות מצאתי כאמור שיש לחייב את המערערת בהפקדת ערובה, כדי
8 להבטיח את תשלום הוצאותיו של המשיב, ככל שהערעור ידחה וככל שהמערערת
9 תחויב בהוצאותיו.
- 10 22. אשר לגובה הערובה, בפרשת מרעב חסן התייחס כב' השופט ע' גרוסקופף, בין היתר
11 על יסוד הבחנות שקבע כב' השופט נ' הנדל בפרשת מיכאל, גם לאמות המידה
12 לקביעת גובה הערובה, וציין כי בעת קביעת גובה הערובה, ייתן בית המשפט את
13 דעתו לטיב ההליך של ערעור המס, **וינהג במתינות**, בין אם מדובר בחיוב מכוח
14 תקנות סדר הדין האזרחי, ובין אם מדובר בחיוב מכוח סעיף 353א' בחוק החברות.
15 יחד עם זאת הודגש כאמור כי עוצמת ההצדקה פוחתת כשמדובר בהטלת החיוב
16 מכוח סעיף 353א' בחוק החברות, בשים לב לכך שזכות הגישה לערכאות של חברה
17 'חלשה' מזכות הגישה לערכאות של אדם בשר ודם. בפרשת מיכאל קבע בית
18 המשפט, קביעות שאומצו בפרשת מרעב חסן, כי השיקול לגבי אופיו של ההליך, אינו
19 שיקול יחיד, וכי בקביעת גובה הערובה יש לשקול את גובה ההוצאות הצפויות,
20 מורכבות ההליך, שווי המחלוקת וטיבה, כמו גם יכולתה הכלכלית של החברה.
- 21 23. אף שככלל יש לנהוג בקביעת גובה הערובות וטיבן במתינות, ואין הכרח לדרוש
22 הפקדת ערובה בגובה מלוא הוצאות המשפט הצפויות, יש לשקול בענייננו שיקולים
23 נוספים, כגון מורכבות ההליך. ניתן להעריך את מורכבות ההליך הצפוי, על יסוד
24 ההליכים המורכבים שנדרשו בבירור הערעור הקודם, אשר לוו בהגשת חוות דעת
25 חשבונאיות מורכבות מטעם הצדדים, חקירות נגדיות, וטיעונים משפטיים
26 מורכבים. העלויות הכרוכות בניהול ההליך היו רבות, מעבר לעלויות הכרוכות
27 בבירור ערעור מס רגיל. ניתן להעריך כי גם בירור המחלוקת השנייה, בדבר הדוחות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 72077-12-20 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 המתקנים, יהיה מורכב, נוכח הטעמים שהועלתה המערערת להגשת דוחות
2 מתקנים.

3 24. בערעור הקודם חויבה המערערת בהוצאות המשיב בסכום של 250,000 ₪, בשים לב
4 למורכבות ההליך ולסכום המס השנוי במחלוקת. באיזון הנאות בין השיקולים
5 השונים, מורכבות ההליך, סכום המס השנוי במחלוקת, העומד בענייננו על כ- 10
6 מיליון ₪, סיכויי הערעור, היקף ההתדיינויות הצפוי, וכפועל יוצא היקף החיוב
7 הצפוי בהוצאות, מצאתי שיש לחייב את המערערת בהפקדת ערובה בסכום של
8 100,000 ₪, במזומן או בערבות בנקאית. כמו כן מצאתי שיש לחייב אחד מבעלי
9 מניותיה של המערערת בהפקדת ערבות צד ג' בסכום של 70,000 ₪.

10 25. הערבויות יופקדו בתוך 30 ימים, וככל שלא יופקדו בתוך התקופה האמורה, ימחק
11 הערעור.

12
13 ניתן לפרסם את ההחלטה.

14
15
16 ניתנה היום, כ' אייר תשפ"א, 02 מאי 2021, בהעדר הצדדים.

17
18
19 
יעל ייטב, שופטת