



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 19-08-54472 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

מכרות היהלומים אילת בע"מ

המערערת

נגד

פקיד שומה אילת

המשיב

### החלטה

#### מבוא

- 1
- 2 1. בקשה לחייב את המערערת בהפקדת ערובה להבטחת הוצאות המשיב (להלן- "פקיד
- 3 השומה"), ככל שהערעור ידחה וככל שייפסקו לטובת המשיב הוצאות משפט, בהתאם
- 4 לסעיף 353א בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות"); ולחלופין
- 5 בהתאם לתקנה 519 בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקנות סדר
- 6 הדין"); וכן בקשה להורות כי הערעור ידחה ככל שלא תופקד הערובה האמורה.
- 7 2. המערערת, חברה המפעילה מרכז למכירת תכשיטים באילת, הגישה ערעור על צו לפי
- 8 סעיף 152(ב) בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן- "הפקודה")
- 9 שקבע פקיד השומה למערערת בגין שנות המס 2013-2016. בגדרו של הצו חויבה
- 10 המערערת במס בסך של 2,436,978 ₪ (קרו). המחלוקת בין הצדדים היא בדבר יישום
- 11 הוראות חוק אזור סחר חופשי באילת (פטור והנחות ממסים), תשמ"ה-1985 (להלן-
- 12 "חוק אזור סחר חופשי"), ניכוי הוצאות שהיו לחברות קשורות, זקיפת שווי הטבה
- 13 לעבדים בגין שכר דירה, ניכוי הוצאות נסיעה לחו"ל ועוד.

#### הבקשה להפקדת ערובה ועמדות הצדדים

- 14
- 15
- 16 3. בבקשתו טען פקיד השומה כי קיים חשש ממשי באשר ליכולתה של המערערת לשלם
- 17 את הוצאותיו ככל שהערעור ידחה, ועל כן יש לחייבה בהפקדת ערובה לתשלום
- 18 ההוצאות.
- 19 4. פקיד השומה הפנה לכך שפעילות המערערת פסקה, וכי אין למערערת נכסים
- 20 בבעלותה, שמהם ניתן להיפרע ככל שהערעור ידחה, וככל שיפסקו הוצאות לטובתו
- 21 (למעט רכב שברולט שנת 2014). פקיד השומה הוסיף וטען כי גובה המס השנוי



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 19-08-54472 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 במחלוקת עולה על 2 מיליון ₪, ובערעור נוסף שהגישה המערערת המס השנוי  
2 במחלוקת עולה על 5,500,000 ₪. אשר לסיכויי הערעור טען פקיד השומה כי סיכויי  
3 הערעור נמוכים.
- 4 5. המערערת טענה מנגד כי אין לחייבה בהפקדת ערובה, ולחלופין, יש להטיל עליה ערובה  
5 סמלית, בסכום נמוך ככל האפשר. נטען כי הערעור הוגש על אדנים מוצדקים, ומדובר  
6 בערעור מבוסס, ולא בערעור סרק שכל מטרתו היא משיכת זמן. כן נטען כי חלק נכבד  
7 מהשומה הוא מהלך מגמתי של פקיד השומה, אשר נועד להכביד על המערערת,  
8 משיקולים שאינם ענייניים.

### המסגרת החוקית

- 9  
10 6. סעיף 353א בחוק החברות קובע –
- 11 "הוגשה לבית משפט תביעה על ידי חברה או חברת חוץ, אשר אחריות בעלי המניות  
12 בה מוגבלת, רשאי בית המשפט, לבקשת הנתבע, להורות כי החברה תיתן ערובה  
13 מספקת לתשלום הוצאות הנתבע אם יזכה בדין, ורשאי הוא לעכב את ההליכים עד  
14 שתינתן הערובה, אלא אם כן סבר כי נסיבות הענין אינן מצדיקות את חיוב החברה  
15 או חברת החוץ בערובה או אם החברה הוכיחה כי יש ביכולתה לשלם את הוצאות  
16 הנתבע אם יזכה בדין".
- 17 7. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, הכלל שנקבע בסעיף הוא חיוב תובעת, שהיא חברה  
18 שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת, להפקיד ערובה להבטחת הוצאותיו של הנתבע, ככל  
19 שהדבר יתבקש, למרות קיומה של זכות היסוד לפנייה לערכאות (ראו לענין זה רע"א  
20 10905/07 נאות אואזיס מלונות בע"מ נ' זיסר, (מיום 13.7.2008); רע"א 857/11 מועצה  
21 אזורית באר טוביה נ' נוריס לפיתוח והובלות בע"מ, (מיום 23.05.2011, להלן- "פרשת  
22 באר טוביה"); רע"א 4890/16 טריניטי מערכות מחשוב בע"מ נ' הוצאה מוכרת בע"מ  
23 (מיום 22.8.16); ורע"א 7496/15 אור בנמל בתל אביב הקטנה בע"מ נ' צפון הירקון תל  
24 אביב בע"מ (מיום 14.2.16)). לצד הבטחת הוצאות נתבע, שההליך נכפה עליו שלא  
25 מרצונו, נועד הכלל האמור אף למנוע תביעות סרק (ראו למשל רע"א 7687/18 מדינת  
26 ישראל- רשות המסים נ' מרעב חסן בנייה וסחר בע"מ (מיום 15.7.20) (להלן- "פרשת  
27 בנייה וסחר"). כלל זה נועד להפיג את החשש שמא תשמש האישיות המשפטית  
28 הנפרדת של התובעת ככלי להימנע מתשלום הוצאות המשפט, ככל שהתביעה תדחה



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 19-08-54472 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 וככל שיפסקו הוצאות לטובת הנתבע (ראו גם רע"א 7221/16 הטכניון מכון טכנולוגי  
2 לישראל ואח' נ' צ'רלס מילגרום (מיום 13.9.17, להלן- "פרשת הטכניון"), והוא נקבע  
3 גם בשים לב לכך שזכות הגישה לערכאות של חברה 'חלשה' מזכות הגישה לערכאות  
4 של אדם בשר ודם, כפי שהודגש בפרשת הטכניון וכן בפרשת בנייה וסחר.
- 5 8. יחד עם זאת מסורה לבית המשפט, על פי הוראות הסעיף, הסמכות לפטור את התובעת  
6 מהפקדת ערובה באחד מהשניים: בהתקיימן של נסיבות מיוחדות המצדיקות את  
7 ההימנעות מהחייב בהפקדה; או בנסיבות שבהן הוכיחה החברה התובעת את יכולתה  
8 לעמוד בתשלום ההוצאות, ככל שהתביעה תידחה והיא תחויב בהוצאותיו של הנתבע.  
9 הנטל לשכנע את בית המשפט שאין להחיל את הכלל, אלא את החריג המאפשר פטור  
10 מחייב החברה התובעת בהפקדת ערובה מוטל על החברה התובעת (ראו למשל פרשת  
11 באר טוביה; פרשת בנייה וסחר)).
- 12 9. תחולתו של סעיף 353א בחוק החברות על ערעורי המס אושרה לאחרונה בפרשת בנייה  
13 וסחר בהרכב של שלושה שופטים, לאחר שנדונה בעבר ואושרה בדן יחיד. ברע"א  
14 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (מיום 27.12.2015) קבע כב' השופט  
15 נ' סולברג כי "יש טעם טוב והיגיון רב בעצם החלת הוראה זו על ערעורי מס (כמו גם  
16 על הליכים נוספים שעניינם תקיפה של החלטת רשות מנהלית)", שכן אותם טעמים  
17 הקיימים לעניין חיוב חברה תובעת בערובה, מתקיימים גם לגבי חברה שערבות בעלי  
18 מניותיה מוגבלת המערערת על החלטת פקיד המס. כב' השופט ע' גרוסקופף קבע  
19 ברע"א 6315/18 חב' ג'י אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד (מיום 7.10.18) קביעה  
20 דומה באשר לתחולתו של הסעיף בערעורי מס, והבהיר כי הפרשנות שלפיה סעיף 353א  
21 בחוק החברות אינו חל ביחס לעתירות מנהליות או ערעורי מס היא פרשנות דחוקה  
22 מבחינה לשונית, שאינה הולמת את תכלית החוק. כב' השופט נ' הנדל, קבע ברע"א  
23 1970/18 מיכאל ביטוח עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ (מיום 19.3.19)(להלן-  
24 "פרשת מיכאל"), כי קשה לקבל פרשנות שלפיה לא יחול סעיף 353א בחוק החברות  
25 בערעורי מס ובערעורים מנהליים, תוך שהודגש כי פרשנות אחרת עלולה לפגוע בקופה  
26 הציבורית, באותם מקרים שבהם רשויות המס, אשר זכו בהליך, לא יזכו להיפרע בגין  
27 הוצאותיהם מנישומה חסרת יכולת כלכלית, המסתתרת מאחורי האישיות המשפטית  
28 הנפרדת ונהנית מאחריות מוגבלת.
- 29 10. מעבר לדרוש אציין כי תקנה 519(א) לתקנות סדר הדין קובעת –



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 19-08-54472 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **"בית המשפט או הרשם רשאי, אם נראה לו הדבר, לצוות על תובע ליתן ערובה**  
2 **לתשלום כל הוצאותיו של נתבע".**
- 3 11. תקנה 519(א) לתקנות סדר הדין חלה בערעורי מס לאור האמור בתקנה 9(א) **בתקנות**  
4 **בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978**, המחילה על ערעורי מס  
5 את תקנות סדר הדין, בין היתר, גם את תקנה 519 לתקנות סדר הדין.
- 6 12. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה תכליתה של התקנה היא למנוע תביעות סרק ולהבטיח  
7 את תשלום הוצאותיו של הנתבע ככל שתביעתו תידחה, והיא עורכת איזון באופן אחר,  
8 בין האינטרסים השונים: זכות הגישה לערכאות לעומת זכותו של הנתבע שלא לצאת  
9 מההליך בחסרון כיס, כמו גם האינטרס הציבורי למניעת תביעות סרק (ראו ע"א  
10 5897/16 **כורש צ'רחי נגד גדעון פרום כונס הנכסים ואח'** (מיום 25.2.18) וכן פסקי  
11 הדין המוזכרים בו; וראו גם רע"א 4128/17 **LAUDERBAIE YACHTS LTD (חברה זרה)**  
12 **ואח נ' טאוב ואח'** (מיום 29.6.17), וכן **פרשת באר טוביה ופרשת הטכניון** לעניין היחס  
13 בין שתי הוראות הדין). כבי' השופט ע' גרוסקופף הדגיש בפרשת בנייה וסחר כי איזון  
14 התכליות השונות בסעיף 353 בחוק החברות שונה באופן מובהק מהאיזון שאומץ  
15 בהסדרי חקיקה אחרים העוסקים בהפקדת ערובה לתשלום הוצאות, כגון תקנה 519  
16 בתקנות סדר הדין האזרחי, וניכרת בו החמרה עם החברה אשר אחריות בעלי המניות  
17 בה מוגבלת, על דרך של נכונות מוגברת לחייב בהפקדת ערובה להוצאות.

### דיון והכרעה

- 18  
19
- 20 13. לאחר בחינת הבקשה והתגובה מצאתי שאין מקום בעניינינו לחרוג מהכלל שלפיו מוטל  
21 על המערער, שהיא חברה שאחריות בעלי מניותיה מוגבלת, להפקיד ערובה, כאמור  
22 בסעיף 353 בחוק החברות, לשם הבטחת הוצאותיו של פקיד השומה, שכן לא עלה  
23 בידי המערער להראות כי מתקיים בעניינינו חריג מהחריגים המצדיקים סטייה  
24 מהכלל המחייב בהפקדת הערובה.
- 25 14. המערער לא הכחישה בתגובתה את טענותיו של פקיד השומה שלפיהן אין לה נכסים  
26 או אמצעים אחרים המבטיחים את תשלום ההוצאות ככל שיפסקו לחובתה, ולא  
27 הצביעה על משאבים כלכליים כלשהם. כמו כן לא הכחישה את הפסקת פעילותה.  
28 המערער לא הציגה אפוא כל ראיות המעידות על יכולתה הכלכלית המאפשרת לה  
29 לשאת בתשלום ההוצאות ועיקר טענותיה היו לגופו של הערעור. המערער אף לא  
30 הצביעה על טעמים אחרים שיש בהם כדי להצדיק הימנעות מהפקדת הערובה.





## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 19-08-54472 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

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

16. בנסיבות האמורות מצאתי כאמור שיש לחייב את המערערת בהפקדת ערובה, כדי להבטיח את תשלום הוצאותיו של פקיד השומה, ככל שהערעור ידחה וככל שהמערערת תחויב בהוצאותיו.

17. בפרשת בנייה וסחר התייחס כב' השופט ע' גרוסקופף, בין היתר על יסוד הבחנות שקבע כב' השופט נ' הנדל בפרשת מיכאל, גם לאמות המידה לקביעת גובה הערובה, וציין כי בעת קביעת גובה הערובה, ייתן בית המשפט את דעתו לטיב ההליך של ערעור המס, וינהג במתינות, בין אם מדובר בחיוב מכוח תקנות סדר הדין האזרחי, ובין אם מדובר בחיוב מכוח סעיף 353א בחוק החברות. יחד עם זאת הודגש כי עוצמת ההצדקה פוחתת כשמדובר בהטלת החיוב מכוח סעיף 353א בחוק החברות, בשים לב לכך שזכות הגישה לערכאות של חברה 'חלשה' מזכות הגישה לערכאות של אדם בשר ודם, וכפי שצוין בפרשת מיכאל (ההדגשות אינן במקור)-

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 משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 19-08-54472 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

18. בקביעת גובה הערובות וטיבן יש אפוא לנהוג במתינות, ואולם יש לשקול גם את סכום המס השנוי במחלוקת, העומד בענייננו על למעלה מ- 2 מיליון ₪, סיכויי הערעור, בין היתר לאור דחיית טענות דומות שהעלתה המערערת בשנות מס קודמות (ראו ע"מ 17-02-26946 מיום 16.8.2020), היקף ההתדיינויות הצפוי, וכפועל יוצא היקף החיוב הצפוי בהוצאות. על יסוד שיקולים אלו מצאתי שיש לחייב את המערערת בהפקדת ערובה בסכום של **40,000** ₪, במזומן או בערבות בנקאית. כמו כן מצאתי שיש לחייב אחד מבעלי מניותיה של המערערת בהפקדת ערבות צד ג' בסכום של 50,000 ₪.

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

10

11

12

13

14

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

15

16

יעל ייטב, שופטת

