



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 477/19

ע"א 1776/19

לפני: כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט ד' מינץ  
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערערות בע"א 477/19  
ובע"א 1776/19:  
1. חברת ג'י בי אם בניה בע"מ  
2. חברת ג' בי אם יזמות בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 477/19: מנהל מע"מ לוד

המשיב בע"א 1776/19: פקיד שומה רחובות

ערעורים על פסקי דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד  
מיום 7.11.2018 בת"א 65700-02-18 ומיום 7.2.2019  
בת"א 71511-01-18 שניתנו על-ידי כבוד השופט א' גורמן

בשם המערערות בע"א 477/19  
ובע"א 1776/19: עו"ד יעקב קסטל

בשם המשיב בע"א 477/19  
ובשם המשיב בע"א 1776/19: עו"ד עמנואל לינדר

### פסק-דין

השופט י' עמית:

שני ערעורי מס מאוחדים על פסקי דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט א' גורמן), בגדרם נדחו ערעוריהן של המערערות לאחר שלא הפקידו את הערובות עליהן הורה בית משפט קמא.

רקע ועובדות הצריכות לעניין

1. המערערת 1 היא חברה העוסקת בתחום הבנייה. המערערת 2 מחזיקה במניותיה של המערערת 1. המשיב בע"א 477/19, מנהל מע"מ לוד (להלן: המנהל), מצא כי נעשה שימוש בחשבונות פיקטיביות והטיל על המערערת 1 כפל מס תשומות בסך של 11,318,804 ₪ ועל המערערת 2 כפל מס תשומות בסך של 767,818 ₪ בהתאם לסעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ); פסל את ספריהן של

המערערות בהתאם לסעיף 77ב(ב) לחוק מע"מ; והטיל על המערערות קנס בשיעור של 1% ממחזור עסקאותיהן בהתאם לסעיף 95 לחוק מע"מ. כנגד החלטות אלו הגישו המערערות ערעור לבית משפט קמא (להלן: ערעור המע"מ).

נוסף על כך, המערערות הגישו ערעור על השומות שערך המשיב בע"א 1776/19, פקיד שומה רחובות (להלן: פקיד השומה), לשנת המס 2012 (להלן: ערעור מס ההכנסה).

2. שני הערעורים נידונו בנפרד, אך בפני מותב זהה, בבית משפט קמא. על רקע מצבן הכלכלי הרעוע של המערערות, ולבקשתם של המנהל ופקיד השומה, בית משפט קמא קבע, בשני הערעורים, כי על כל אחת מן המערערות להפקיד סך של 20,000 ₪ להבטחת הוצאות המשפט. כמו כן, נקבע כי במידה ולא יופקדו הערובות הערעורים יידחו. ההחלטה בערעור המע"מ ניתנה מכוח סעיף 353א לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: חוק החברות) וההחלטה בערעור מס ההכנסה ניתנה הן מכוח סעיף 353א לחוק החברות והן מכוח תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: תקט"א).

3. על החלטתו של בית משפט קמא בערעור המע"מ הגישו המערערות בקשת רשות ערעור לבית משפט זה. בהחלטתו מיום 7.10.2018, דחה השופט ע' גרוסקופף את הבקשה אף ללא צורך בתגובת המשיב. בין היתר, נקבע כי "הפרשנות לפיה סעיף 353א לחוק החברות אינו חל ביחס לעתירות מנהליות או לערעורי מס היא פרשנות דחוקה מבחינה לשונית, שאינה הולמת את תכלית הוראת החוק, וממילא קשה לקבלה" (רע"א 6315/18 חב' ג'י אם בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ לוד, בפסקה 9 (7.10.2018) (להלן: עניין מנהל מע"מ לוד)).

4. המערערות לא הפקידו את הערובות באף אחד מן הערעורים. על כן, בהתאם להחלטותיו הקודמות, דחה בית משפט קמא את שני הערעורים.

על פסקי דין אלו הגישו המערערות את הערעורים דנן. בשני הערעורים נטען, בתמצית, כי לא ניתן בערעורי מס לחייב את המערער בהפקדת ערובה.

5. ביום 15.7.2020, ניתן פסק הדין ברע"א 7687/18 מדינת ישראל - רשות המסים - מנהל מע"מ לוד נ' מרעב חסן בנייה וסחר בע"מ (15.7.2020) (להלן: עניין מרעב). בפסק דין זה נקבע כי בית המשפט יכול, מכוח סעיף 353א לחוק החברות, למחוק על הסף

ערעור מס של חברה, מקום בו החברה לא הפקידה את סכום הערובה שהושת עליה. בעקבות פסק הדין, הודיעו המערערות שברצונן "לחסוך בסיכונים" וביקשו לחזור בהן משני הערעורים ובלבד שבית משפט זה יורה על החזרת שני התיקים לבית משפט קמא ויורה על הפחתת סכום הערובות שנקבעו על ידי בית משפט קמא ב-50%. המנהל ופקיד שומה היו נכונים לבטל את פסקי הדין ולהחזיר את הדיונים בערעורי המס לבית משפט קמא, אך התנגדו להפחתת סכום הערובות. המערערות סירבו להצעה זו, ומכאן הערעורים שלפנינו.

#### טענות הצדדים

6. המערערות טענו כי שגה בית משפט קמא עת דחה את שני הערעורים. טענתן המרכזית של המערערות הייתה כי במסגרת ערעורי מס אין מקום לדרוש מנישום מערער הפקדת ערובה. בין היתר, נטען כי תקנה 519 לתקסד"א וסעיף 353א לחוק החברות, לא חלים כלל בערעורי מס, מאחר שמבחינה מהותית המערער הוא בכחינת נתבע ולא תובע. נטען כי ההליך החל עם החלטות המנהל ופקיד השומה ועל כן יש לראות את המערערות כנתבעות; כי אין בסעיף 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי דין בערעור), התשל"ו-1976 (להלן: תקנות ערעור מע"מ) ובסעיף 9(ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ט-1978 (להלן: תקנות ערעור מס הכנסה) כדי להפוך את המערער בערעור המס לתובע; כי להטלת כפל מס והטלת קנס יש ממד עונשי, וקשה להלום שהפקדת ערובה תהווה תנאי לעצם זכותן להתנגד לחיוב העונשי; כי התניית הערעורים בהפקדתן של הערובות פוגעת בזכותן של המערערות לגישה לערכאות; כי אין בחזקת התקינות המנהלית כדי להצדיק את הדרישה ממערערי מס להפקיד ערובה; וכי בערכאות הדיוניות קיימת מחלוקת בסוגיה זו, שטרם הוכרעה על ידי בית משפט זה.

7. מנגד, המנהל ופקיד השומה טענו שיש לדחות את הערעורים מאחר שטענות המערערות כבר נדונו והוכרעו בפסיקה.

#### דיון והכרעה

8. אקדים ואומר כי דין הערעורים להידחות, ויש להצר על כך שעל אף פסיקה מפורשת, המערערות ביקשו להתמיד בערעוריהן. סעיף 353א לחוק החברות, תקנה 519 לתקסד"א, ותקנה 157(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ח-2018, מאפשרים לבית המשפט להורות לתובע להפקיד ערובה להבטחת הוצאות המשפט של הנתבע למקרה שהאחרון יזכה בדין. לגבי חברה-תובעת נקבע כי הכלל הוא הפקדת ערובה בעוד שפטור

מהפקדה הינו החריג (רע"א 857/11 מועצה אזורית באר טוביה נ' נוריס לפיתוח והובלות בע"מ, בפסקה 5 (23.5.2011); רע"א 4381/17 תועלת לציבור נ' בנק הפועלים בע"מ, בפסקה 3 (2.10.2017); רע"א 10905/07 נאות אואזיס מלונות בע"מ נ' זיטר, פסקה 6 (13.7.2008); אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 1617 (מהדורה 13, 2020)). בבוא להורות על הפקדת ערובה, בין אם מכוח סעיף 353 לחוק החברות ובין אם מכוח תקנה 519 לתקסד"א, יעמיד בית המשפט לנגד עיניו, בין היתר, את השיקולים של שמירה על זכות הגישה לערכאות מחד גיסא והבטחת תשלום הוצאות הנתבע וכן הרתעה מהגשת תביעות סרק מאידך גיסא (רע"א 10376/07 ל. נ הנדסה ממוחשבת בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ, בפסקאות 8-9 ו-12 (11.2.2009)). בנוסף, נקבע כי לערכאה הדיונית מסור שיקול דעת רחב באשר לחיוב חברה תובעת להפקיד ערובה, כך שערכאת הערעור תתערב בהחלטתה אך במקרים חריגים (ע"א 7193/13 ש.א. פתרונות בע"מ ואח' נ' ברנע ואח', בפסקה 15 לפסק דיני (22.9.2014); רע"א CME Devices LLC 10671/08 נ' קיטריה אלקטרוניקה רפואית בע"מ, בפסקה 12 (2.3.2009)).

9. תקנה 10 לתקנות ערעור מע"מ קובעת כלהלן:

(א) בלי לפגוע באמור בתקנות אלה יחולו על ערעור הוראות תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 (להלן - תקנות סדר הדין), בשינויים המחוייבים, למעט התקנות שלהלן, ובלבד שבית המשפט ירשום בפרוטוקול רק אותה ראייה הנראית לו כעדות חשובה ומהותית לאחד מן הנימוקים: תקנות 3 עד 6, 8 ו-9, 19, 49 עד 51, 61, 83 עד 86, 88, 90, 97 עד 99, 105 עד 122, 122, 197, 202 עד 239, 248 עד 396, 500 עד 510.

(ב) לענין תקנה זו, כל מקום שנאמר בהוראות תקנות סדר הדין "תובע" - קרי "מערער", "נתבע" - קרי "משיב", "תובענה" - קרי "ערעור", הכל לפי הענין.

מכאן, שתקנה 519 חלה בערעורי מס ערך מוסף והמחוקק רואה את המערער כ"תובע". די בכך כדי להשמיט את הבסיס לטענת המערערות בערעור המע"מ.

תקנה 9 לתקנות ערעור מס הכנסה קובעת הוראה זהה:

(א) על ערעור יחולו - בשינויים המחוייבים ובכפוף להוראות הפקודה ולתקנות אלה - תקנות סדר הדין למעט תקנות 3 עד 6, 8 ו-9, 19, 49 עד 51, 61, 83 עד 86, 88, 90, 97 עד 99, 105 עד 122, 125 עד 137, 197, 202 עד 239, 248 עד 396, 500 עד 510.

(ב) לענין תקנה זו, כל מקום שנאמר בתקנות סדר הדין "תובע" - מערער; "נתבע" - משיב; "כתב טענות" - לרבות הודעת ערעור, נימוקי שומה ונימוקי ערעור.  
... (ג)

מכאן, שתקנה 519 חלה בערעורי מס הכנסה והמחוקק רואה את המערער כ"תובע". די בכך כדי להשמיט את הבסיס לטענת המערערות בערעור מס הכנסה.

הטענה שהעלו המערערות ולפיה אין לראות אותן כ"תובעות" נדונה והוכרעה מספר פעמים בפסיקה:

"היותה של רשות המס בגדר "נתבעת", המתגוננת, והנישום בגדר "תובע" נובע מהחזקה שפעולתה של הרשות כדין היא, וכי פעולתה מעוגנת במקור סמכויותיה הסטטוטוריים. כל המבקש להתנגד להפעלת סמכות זו, עליו נטל הראיה ונטל השכנוע. פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו" (רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, בפסקה 12 (24.9.1992)).

וכן:

"...ערעור מע"מ הוא בעיקרו כמו כל הליך אזרחי אחר, אלא שבמקום התובע מופיע המערער ובמקום הנתבע נמצא את המשיב" (ע"א 456/92 חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, בפסקה 3 (21.8.1997)).

(וראו, בדומה, ע"א 7909/16 הממונה האזורי-אגף המכס ומע"מ באר שבע נ' סוף מתכות בע"מ, בפסקה 26 (26.4.2018)).

וכן:

"מבלי לקבוע מסמרות באשר להיקף תחולתה של הוראת סעיף 353 לחוק, סבורני כי יש טעם טוב והיגיון רב בעצם החלת הוראה זו על ערעורי מס (כמו גם על הליכים נוספים שעניינם תקיפה של החלטת רשות מנהלית), ודומה כי בנקודה זו לא ניטשת מחלוקת בין המותבים השונים בבתי המשפט המחוזיים (בניגוד לאמור

בבקשה) (רע"א 5013/15 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע, בפסקה 13 (27.12.2015).

ואך לאחרונה, חזר בית משפט זה והבהיר:

"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. לראיה, סעיף 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 מבצע התאמות לשוניות במושגים המופיעים בתקנות סדר הדין האזרחי, כדי שאלו יחולו על ערעורי מס כגון זה שהגישה המבקשת, כך שהמילה 'תובע' תתייחס גם ל'מערער'; 'נתבע' ל'משיב'; ו'תובענה' ל'ערעור' (ע"א 1970/18 מיכאל ביטוח עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ, בפסקה 3 (19.3.2019) (להלן: עניין מיכאל).

ועל כל אלה נוסיף את עניין מרעב, שם יצא בית המשפט מנקודת הנחה, כדבר מובן מאליו, כי ניתן להחיל את סעיף 353א לחוק החברות ותקנה 519 לתקסד"א על ערעורי מס: "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 [...] ערעור מס" (שם, בפסקה 17 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף; וראו לאחרונה בערכאות הדיוניות ע"מ (מחוזי ת"א) 74866-11-20 יעקב ערק גת בע"מ נ' רשות המיסים (6.1.2021)).

הנה כי כן, על אף ניסיון של המערערות לעטות על ערעוריהן אצטלה של סוגיה עקרונית שטרם הוכרעה על ידי בית משפט זה, אין זה מצב הדברים.

10. אשר לסכום הערובה שנקבע, אין לי אלא להצטרף לדבריו של חברי, השופט ע' גרוסקופף, שנאמרו בהחלטתו בעניין של המערערות: "סכום הערובה שנקבע במקרה דנן, 20,000 ש"ח עבור כל אחת, הוא מידתי ומאזן באופן ראוי בין כלל השיקולים הצריכים לעניין" (עניין מנהל מע"מ לוד, בפסקה 12).

11. בשולי הדברים אפנה תשומת לב הקורא כי בעוד שתקנה 519(ב) לתקסד"א מורה על דחיית התביעה מקום בו לא ניתנה ערובה תוך המועד שנקבע, הרי שבתקנה 157(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ח-2018, הסנקציה היא מחיקה של כתב התביעה.

12. צא ולמד כי טענותיהן של המערערות עומדות בסתירה חזיתית לתקנות ערעור מע"מ ולתקנות ערעור מס הכנסה; בניגוד לפסיקה שרואה את המערער בערעורי מס כתובע; ובניגוד לעניין מנהל מע"מ לוד. ככל שנותרו ספקות באשר לתחולת תקנה 519 לתקסד"א וסעיף 353א לחוק החברות, הן הוסרו בעניין מיכאל ולאחר מכן בעניין מרעב ובהחלטות נוספות שקדמו להן. בקדם ערעור שהתנהל בפני השופטת ע' ברון בערעור המע"מ, הוצע למערערות, לפני משורת הדין, לבטל את פסק דינו של בית משפט קמא וליתן להן ארכה להפקדת הערובה. הצעה דומה הוצעה למערערות בערעור מס הכנסה לאחר שניתן פסק הדין בעניין מרעב בהסכמת המשיבים. יש להצר על כך שהמערערות לא השכילו לקבל הצעות אלה.

13. סוף דבר, דין שני הערעורים להידחות.

14. המערערות יישאו בהוצאותיהם של המנהל ופקיד השומה בסך 20,000 ₪ בכל אחד מהערעורים.

ניתן היום, כ' בשבט התשפ"א (2.2.2021).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט