



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-2277

ערר 21-2278

לפני כבוד חברי הוועדה:

סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר

האג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

פלרן הנדסה ומסחר בע"מ מס' 511602070

ע"י ב"כ עוה"ד מני מנשה מדר ואיציק כהן

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

רחוב בן גוריון 38 רמת גן

מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

א. העובדות

1. ענייננו בעררים לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "החוק" או "חוק התכנית לסיוע כלכלי") על החלטות המשיבה בהשגות מיום 28.10.21, במסגרתן נדחו בקשות העוררת למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור חודשים מרץ – אפריל 2020 וספטמבר – אוקטובר 2020 (להלן: "המענקים").
2. העוררת הינה חברה פרטית העוסקת בייבוא ואספקה של מנופים כאשר לקוחות החברה יושבים בישראל או ברשות הפלשתינאית. העוררת הגישה בקשות למענקים וטענה כי בעקבות משבר הקורונה נגרמה לה ירידה בהכנסות באופן המזכה אותה במענק.
3. ביום 1.21.6. העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה בבקשה למענק לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 וביום 21.1.21 הגישה השגה על החלטת המשיבה בבקשה למענק לתקופת זכאות ספטמבר-אוקטובר 2020.
4. ביום 28.10.21 התקבלו החלטות בהשגות בהן נקבע כי העוררת אינה זכאית למענקים. הנימוק שבבסיס דחיית ההשגות הוא כי מבדיקה נמצא שחלה ירידה בהכנסות העוררת החל מחודש ינואר 2020, עובר למשבר הקורונה. נימוק נוסף הוא שלאור התנודתיות במחזורי העוררת מחזורי הבסיס והזכאות נקבעו על סמך ממוצע הכנסות לשנת 2019 אל מול ממוצע הכנסות בשנת 2020. מהשוואת הממוצעים עולה שלא קיימת ירידה המזכה את העוררת במענק. בנוסף, לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות העוררת לבין משבר הקורונה. נימוק נוסף שצוין בהחלטה, למרות שבחודש ינואר 2021 הוטלו מגבלות על המשק הישראלי, דווקא בחודש זה העוררת דיווחה על הכנסות בסכום חריג.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. העוררת לא השלימה עם החלטות המשיבה בהשגות, וביום 13.12.22 הגישה עררים על החלטות אלו. בהתאם להחלטות הועדה ולאחר שניתנה למשיבה אורכה להגשת כתבי תשובה בהסכמת העוררת, ביום 15.2.22 המשיבה הגישה את כתבי התשובה. ביום 1.3.22 הגישה העוררת תגובה משלימה בה התייחסה לטענות המשיבה שפורטו בכתב התשובה.
6. ביום 10.03.22 התקיים דיון במעמד הצדדים (להלן: "הדיון הראשון"). לאחר שהתברר בדיון שאין בידי העוררת אסמכתאות כלשהן המעידות על ביטול עסקאות בתקופות הזכאות בעקבות משבר הקורונה, לפני משורת הדין, החלטנו לאפשר לעוררת להגיש אסמכתאות לגבי נסיבות ביטול העסקאות שתוארו על ידה בסעיף 3.1.4 לכתב הערר.
7. ביום 24.3.22 הגישה העוררת תצהירים מטעם בעלי העוררת, מר זאב צביקל (להלן: "צביקל") ומטעם בעלי חברת בלוקי אדומים הובלות וסחר בע"מ, מר מוחמד שקור (להלן: "שקור") (החברה תכונה: "חברת בלוקי אדומים").
8. ביום 7.4.22 הודיעה המשיבה כי המסמכים שהומצאו על ידי העוררת הם דלים ביותר, ולא ניתן ללמוד מהם האם בוטלו עסקאות בשל נגיף הקורונה, וממילא גם לעניין התגבשותן לכדי חוזים מחייבים. בהתאם לכך, המשיבה ביקשה לקבוע את התיק לדיון נוסף על מנת לחקור את המצהירים.
9. לאור עמדת הצדדים, ביום 28.4.22 התקיים דיון נוסף, במסגרתו נחקרו המצהירים ונשמעו טיעונים מצד הצדדים (להלן: "הדיון השני"). לאחר שבחנו את כתבי הטענות, עדות המצהירים והטיעונים שהועלו במהלך שני הדיונים, הודענו לצדדים על דחיית העררים ללא צו להוצאות כאשר ההחלטה המנומקת תישלח לצדדים בהמשך.

ב. טיעוני העוררת

10. בכתב הערר נטען כי העוררת נפגעה בצורה קשה בעקבות משבר הקורונה, פגיעה שבאה לידי ביטוי במספר מישורים: ביטולי הזמנות מצד לקוחות, עיכוב באספקת הזמנות מנופים מהיצרן בטורקיה ואי קבלת תשלומים מלקוחות שנקלעו לקשיים בעקבות פרוץ מגפת הקורונה והסגרים. בכתב הערר נטען כי עובר לשנת 2020, העוררת סיימה משא ומתן למכירת שני מנופים ללקוחות ממזרח ירושלים בסך כולל של 900,000 אירו. עסקאות אלו לא יצאו אל הפועל לאור הודעת הלקוחות שבשל השבתת המשק הם דוחים את ההזמנות שלבסוף בוטלו על ידם.
11. לעניין העיכוב באספקת מנופים, טענה העוררת כי בעקבות פרוץ המגיפה בישראל חל עיכוב באספקת שישה מנופים, כך שהמכירות והרווח בגינן נדחו לשנת 2021 אך ההוצאות הקבועות נותרו בעינן.
12. בכתב הערר העלתה העוררת טענה מקדמית שיש לקבל את העררים מחמת התיישנות. לטענתה, החלטות המשיבה התקבלו בחלוף המועד הקבוע בחוק ובהחלטת הממשלה וזאת כאשר ההחלטה בהשגה לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 התקבלה בחלוף 8 חודשים ממועד הגשת ההשגה. העוררת טענה כי ההחלטות בהשגות התקבלו באיחור של 176 ימים, ו100 ימים מעבר למועד שנקבע בחוק, ובהתאם לחקיקת המס ולהוראות דומות המשמעות היא שיש להורות על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קבלת ההשגות. עוד טענה העוררת כי תכלית החקיקה מחייבת את המנהל לקבל החלטה בהתאם למועדים הקבועים בחוק, על מנת לתת לנישומים ודאות לצורך המשך חייהם העסקיים והאזרחיים.

13. העוררת הוסיפה וטענה כי ההחלטות בהשגה ניתנו בצורה שאינה ברורה וכי העוררת זכאית למענקים בהתאם להוראות החוק ולנוסחה שנקבעה בו. כמו כן, טענה העוררת כי השיהוי במתן ההחלטות בהשגות מוביל לכך שיש להורות על קבלת ההשגות במלואן לאור העובדה כי בהוראות החוק חל חוסר ולא הסדר שלילי. העוררת טענה כי גם אם לא תתקבל טענת ההתיישנות, הרי שהליקויים בהחלטת המנהל, שניתנה בחוסר סמכות, מובילים לקביעת זכאות מלאה או חלקית למענקים.

14. ביום 1.3.22 הגישה העוררת תגובה משלימה בה התייחסה לטענות המשיבה שפורטו בכתב התשובה. בתגובה המשלימה שבה העוררת על טענתה המקדמית, שיש להורות על קבלת העררים בשל התיישנות מהותית שחלה במקרה זה. העוררת טענה כי המשיבה נמנעה מלהתייחס לקביעות בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל** (פורסם בנבו, 03.01.2022) (להלן: "**עניין ב.ג. ביטחון**"). המשיבה הפנתה לעיקרי פסק הדין וטענה כי בעניין ב.ג. ביטחון האיחור במתן ההחלטה בהשגה עמד על 68 ימים ואילו במקרה שבפנינו מדובר באיחור משמעותי יותר. העוררת טענה כי פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. ביטחון מהווה הלכה מחייבת (כל עוד לא נקבעה הלכה אחרת בבית המשפט העליון), ומכאן שהמשיבה נדרשת לפעול עפ"י הלכה זו. העוררת התייחסה לכוח האדם שהוקצה לטיפול במענקים וטענה כי המשיבה כשלה במילוי תפקידה. לגופו של עניין, שבה העוררת על טענותיה שמגפת הקורונה והמגבלות שהיו קיימות במשק גרמו לביטולי עסקאות ולדחייה של חלק מההזמנות. העוררת; הדגישה כי בוטלו עסקאות בסך שלמעלה מ 900,000 אירו, דבר המעיד שדרישת הקשר הסיבתי מתקיימת במקרה זה. העוררת טענה כי אין לראות במחזוריה כתנודתיים, מאחר והשינוי במחזור ההכנסות נבע מהתאמות שבוצעו בעולם העסקי.

15. לאחר הדיון הראשון, העוררת צירפה שני תצהירים מטעם צביקל ושקור, אשר תומכים בטענה שבעקבות משבר הקורונה בוטלו עסקאות. בתצהיר שהוגש מטעם צביקל צוין כי נוהל מו"מ לאספקת שני מנופים יקרים ללקוחות ממזרח ירושלים (חברת בלוקי אדומים וחברת מ.א.ר. הובלות וסחר בע"מ (להלן: "**חברת מ.א.ר.**")). מר צביקל התייחס להתקשרות מול שקור ותיאר שההתקשרות מולו נעשתה בחלקה בעל פה וחלקה בווטסאפ. לעניין ההתקשרות מול חברת מ.א.ר., ציין צביקל שלא הצליח לקבל תצהיר ממר חמדאן, בעלי חברת מ.א.ר.

16. בתצהיר שהוגש מטעם העד שקור, צוין כי בסוף שנת 2019 מר שקור ניהל מו"מ מול העוררת לרכישת מנוף בעלות של 420,000 אירו והעסקה הותנתה בכך שהעוררת תעמיד לו אשראי לתקופה בת 65 חודשים. במהלך המו"מ שקור קיבל תמונות של המנוף באמצעות הווטסאפ. שקור ציין בתצהיר כי הוא מכיר את צביקל למעלה מ 20 שנה וכי ההסכמים ביניהם מסוכמים בלחיצת יד. מר שקור תיאר כי בעקבות הסגרים ומשבר הקורונה הודיע לצביקל על דחיית ההזמנה ולבסוף ביטל אותה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ג. תגובת המשיבה לערר

17. המשיבה בכתב התשובה סקרה את הליכי החקיקה, תכלית המענק, תנאי הזכאות למענק ובפרט, התנאי המקדמי בדבר קשר סיבתי, לפיו ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה ולא מגורמים אחרים.
18. המשיבה טענה כי בצדק נדחו השגות העוררת משלא עמדה בנטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין ההשפעה הכלכלית בשל נגיף הקורונה. לטענתה, קיימת ירידה חדה במחזורי העוררת עוד לפני משבר הקורונה, וגם אם תתקבל טענת העוררת לזיכוי חשבונית לחודש ינואר 2021, עדיין קיימת ירידה חדה בהכנסות בהשוואת להכנסות העוררת אל מול התקופה המקבילה אשתקד. המשיבה טענה כי מדוחות ESNA ניתן ללמוד כי מחזורי עסקאות העוררת אינם מושפעים מהסגרים שהוטלו, אינדיקציה נוספת השוללת את תנאי הקשר הסיבתי.
19. המשיבה הוסיפה כי לאור התנודתיות בהכנסות העוררת היה מקום לבצע ממוצעים לתקופות הבסיס והזכאות ומעריכת הממוצעים נמצא שהעוררת אינה זכאית למענקים. לעמדתה, לא ניתן לבסס טענה של קשר סיבתי על סמך צפי להכנסות מסוימות וזאת שהעוררת הצליחה להוכיח את טענותיה בדבר ביטול עסקאות, אלא לכל היותר מדובר בעיכוב באספקת הזמנות בלבד. המשיבה טענה כי העוררת לא צירפה אסמכתא התומכת בטענה שלקוחותיה ביקשו לבטל הזמנות נוכח משבר הקורונה. כמו כן, מדיווחי העוררת ניתן ללמוד כי לא חלה ירידה בכנסותיה, אלא חלה דחייה מסוימת בהכנסות ולראייה, לעוררת נבעה הכנסה חריגה בחודש ינואר 2021 בסך 3,887,913 ₪.
20. עוד טענה המשיבה כי אינדיקציה נוספת השוללת את דרישת הקשר הסיבתי היא העובדה שחלה ירידה טבעית בפעילות העוררת ברמה השנתית. בשנת 2018 מחזור העסקאות נאמד ב-10,366,812 ₪ ואילו בשנת 2019 (שנה שלא היו הגבלות כלל), מחזור ההכנסות ירד בצורה משמעותית ל-4,871,526 ₪. מהשוואת הכנסות העוררת לשנים 2019 ו-2020 עולה כי חלה ירידה שנתית בשיעור של 9% בלבד, שיעור שאינו מזכה את העוררת במענק.
21. נימוק נוסף שהעלתה המשיבה, הוא העובדה שבשנת 2021 (שנה שגם בה היו הגבלות בשל נגיף הקורונה), חלה עליה משמעותית בהכנסות העוררת שהסתכמו בסך שלמעלה מ-10 מיליון ₪. המשיבה הפנתה להחלטות המותבים השונים של ועדות הערר, בהן נקבע שבמקרים של עסקים תנודתיים, יש לערוך ממוצע גם לתקופת הזכאות (ראו ערר 21-1869 **זוד זכריה ובניו נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 08.12.2021)).
22. לעניין האיחור במתן ההחלטות בהשגה, המשיבה טענה כי בניגוד לחוקים אחרים בהם נקבעה סנקציה מפורשת בשל אי עמידת הרשות במועד הקבוע בחוק, בחוק התכנית לסיוע כלכלי לא נקבעה סנקציה דומה. לתמיכה בטענתה, המשיבה הפנתה לה"פ 30151/97 **שטראוס מחלבות בע"מ נ' עיריית נהריה** (פורסם בנבו, 21.12.1998), שם נקבע שישנם מקרים בהם מוטלת "סנקציה חלשה", בצורת העברת נטל הראייה וישנם מקרים שהתוצאה של אי מתן תשובה במועד היא "קבלת עמדת האזרח בטענותיו". עוד טענה המשיבה כי האיחור במתן ההחלטה בהשגה נבע עקב היקף תביעות חסר תקדים שהוגשו למשיבה. בעקבות משבר הקורונה הוגשו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כ-550,000 בקשות למענקים ו-23,784 השגות. המשיבה טענה כי המחוקק קבע מנגנון אחר לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדרך של מתן מקדמות על חשבון המענק. בהתאם להוראות החוק, לעוסקים ניתנות מקדמות בתוך 28 יום ולכן המחוקק בחר שלא לכלול סנקציה בחוק. לחילופין, טענה המשיבה שניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או אי פסיקת הוצאות במקרים שהבקשות נמצאו לא מוצדקות.

23. לאחר הדיון הראשון, אפשרנו לעוררת להמציא ראיות התומכות בטענתה, בדבר ביטול עסקאות בעקבות משבר הקורונה. לאחר שהעוררת צירפה לתיקי הערר שני תצהירים מטעם צביקל ושקור, המשיבה הגישה תגובה משלימה. בתגובה המשלימה טענה המשיבה כי העוררת לא צירפה אסמכתאות לגבי העסקה מול חברת מ.א.ר. ולכן לא ניתן לקבוע שהתקיימה. ביחס לעסקה מול חברת בלוקי אדומים, טענה המשיבה שלא הוצגו ראיות מהן ניתן ללמוד על גיבוש הסכם או ביטול. למרות שלעוררת ניתנה הזדמנות להוכיח את טענותיה, היא לא עמדה בנטל להוכחת גיבוש עסקאות וביטולן. המשיבה שבה על טענתה כי מדובר בעסק תנודתי, אשר ממילא לאחר עריכת ממוצע לתקופות הבסיס והזכאות, לא קיימת ירידה המזכה את העוררת במענקים. המשיבה טענה כי תכלית המענק היא לסייע לתשלום הוצאות קבועות ולא בגין אובדן רווחים.

ד. טענות הצדדים בדיון

24. בדיון הראשון טענה העוררת כי ההודעות על ביטול העסקאות נמסרו לצביקל בעל פה ולא בכתב. בדיון תיאר צביקל כיצד ניהל מו"מ מול הלקוחות ונטל הלוואה על מנת לממש את העסקאות. לדבריו, בהמשך הלקוחות הודיעו לו כי בגלל משבר הקורונה הם מבטלים את העסקאות וזאת כשהכל היה מוכן לחתימה על החוזה. בדיון העוררת הודתה שטרם נחתם הסכם מול החברות בלוקי אדומים ומ.א.ר. (חברת בלוקי אדומים ומ.א.ר. יכוננו להלן: "החברות"). במהלך הדיון הודה צביקל שלא נערך כל סיכום בכתב מול הלקוחות וטען שככה מקובל בענף שלהם. במהלך הדיון העוררת שבה על טענותיה בדבר דחיית הכנסות ונשיאה בהוצאות קבועות בתקופת הזכאות ואי קבלת תשלומים מלקוחות.

25. בדיון השני נחקרו שני המצהירים צביקל ושקור. לאחר שמיעת עדות המצהירים טענה המשיבה כי מדובר בעסק תנודתי המושפע מהצלחתה של כל עסקה. כמו כן, טענה המשיבה כי מבחינת ההכנסות העוררת ברמה השנתית, הירידה במחזור העסקאות אינה משמעותית. יתרה מכך, אם נבחן את שנת 2021 מדובר בהכנסות בסכום כולל שנה בין 15-14 מיליון ₪, כך שהקורונה לא השפיעה על העוררת. לאחר שהועדה הציעה לצדדים מספר מתווים בניסיון להגיע להסכמות, לא התקבלה הסכמה משני הצדדים לגבי כל אחת מההצעות.

ה. דיון והכרעה

הוועדה תקדים ותציין כי דין העררים להידחות ותפרט טעמיה.

ו. תכלית המענק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. ביום 24.4.20 פורסמה החלטת ממשלה מס' 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"), עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. ביום 29.07.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופות זכאות נוספות. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק.

27. סעיף 1 להחלטת ממשלה קובע חמישה תנאים מצטברים לזכאות למענק. בסעיף 1(ג) נקבע התנאי:

"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19".

28. תנאי דומה נקבע בסעיף 8(3) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי:

"(3) הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש";

29. תכלית החלטת הממשלה והחוק היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה "טכנית" בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות כפי שטוענת העוררת. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס תכלית החלטת הממשלה והחוק ומהווה תנאי מקדמי לזכאות למענק. בכל תקופת זכאות, קבלת המענק מותנית בכך שהירידה במחזור העסקאות, בהשוואה לתקופה מקבילה בשנת 2019, היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

30. דרישת הקשר הסיבתי עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "חוק מס רכוש"). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש, הוגדרו מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, או כתוצאה מנזקי מלחמה עקיפים. בשורה של החלטות במסגרת ערעורים לפי חוק מס רכוש, נקבע כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 18.4.2016); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (פורסם בנבו, 22.11.2010); בע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 25.12.2011)).

31. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר (ראו לדוגמה ערר 1030-21 **א.ל.ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.3.2021); ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 8.3.2021); ערר 1005-21 **טי ג'אט סיסטמס 2006 נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 9.3.2021) (להלן: **עניין טי ג'אט**) וערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 31.01.2022)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ז. התנדויות בהכנסות העוררת וההחלטה על עריכת ממוצעים בתקופות הבסיס והזכאות

32. דיווחי העוררת למע"מ מראים כי הכנסות העוררת מאופיינות בתנדויות רבה. בשנת 2019 הכנסותיה החודשיות של העוררת נעו בין 52,657 ₪ בחודש אוקטובר לבין 911,262 ₪ בחודש שקדם לו (ספטמבר 2019). המדובר בפער שלמעלה מפי 17 מחודש לחודש. התנדויות בהכנסות העוררת מאופיינת לאורך כל חודשי השנה. נציין כי תנדויות זו באה לידי ביטוי לאורך שנות פעילות של העוררת. לדוגמא, מדו"ח ESNA לשנת 2018 ניתן להתרשם כי בחודש נובמבר 2020 דיווחה העוררת על הכנסות בסך 144,001 ₪ ואילו בחודש יולי דיווחה על הכנסות בסך 2,578,626 ₪. גם בשנת 2018 הפער בין ההכנסה הנמוכה ביותר להכנסה הגבוה ביותר עמד על למעלה מפי 17.

33. תנדויות זו באה לידי ביטוי גם בדיווחי העוררת בתקופת הזכאות. בחודש ינואר 2020 דיווחה העוררת על הכנסות בסך 35 ₪, בחודש מאי 2020 דיווחה על הכנסות בסך 11,737 ₪ ואילו בחודש אוגוסט 2020 דיווחה על הכנסות בסך 2,186,823 ₪. לצורך השוואה, הפער בין הכנסות העוררת בחודש מאי לחודש אוגוסט הוא בשיעור של פי 186 !!!

34. טענת העוררת שאין לראות במחזורי העסקאות כמחזוריים תנדויות נטענה בעלמא ללא כל ביסוס. המדובר במחזוריים תנדויות המשתנים מחודש לחודש, כאשר בחלק מהחודשים חלה עלייה משמעותית בהכנסות ובחודשים אחרים חלה ירידה ניכרת. מעבר לכך, מדוחות ESNA לא ניתן ללמוד על דפוס מסוים בהכנסות לפי חודשים או תקופות מסוימות, דבר המוביל למסקנה שההכנסות הושפעו רק ממועד ביצוע העסקאות ולא מגורמים אחרים. אין חולק שמבחינת השוואת העוררת בין שנת 2019 לשנת 2020 הרי שלא חלה ירידה משמעותית בהכנסותיה, בוודאי לא ירידה בשיעור המזכה במענק. במצב דברים בו קיימת תנדויות קיצונית בהכנסות העוסק, יש מקום לערוך ממוצע. העוררת שהיתה מודעת לעובדה שחלה ירידה מתונה בהכנסותיה, ירידה שאינה מזכה במענק, טענה שאין לראות במחזוריה כתנדויות וכי העלייה והירידה במחזוריים נובעת מהתאמות שבוצעו בעולם העסקי (סעיף 2.7 לתגובה המשלימה מטעם העוררת). העוררת לא הציגה ראיות מהם ניתן ללמוד על ההתאמות שביצעה בעסקיה, בוודאי לא ראיות מהם ניתן ללמוד כי אותן התאמות גרמו לתנדויות קיצונית בהכנסות. על מנת לבחון האם יתכן והתנדויות בהכנסות העוררת מאופיינת רק בתקופות הבסיס והזכאות (בשנים 2019-2020), הועדה הורתה לעוררת להמציא דיווחי ESNA לשנים 2018-2021. מבחינת הדיווחים למע"מ במהלך ארבע השנים האחרונות ניתן להתרשם בבירור כי כל הכנסותיה של העוררת מאופיינות בתנדויות רבה מחודש לחודש ולכן לא ניתן לקבוע כי התנדויות נגרמה בשל אירוע חריג.

35. הנתונים העולים מדיווחי העוררת למע"מ מצביעים על היעדר קשר סיבתי. בהתאם להוראות החלטת הממשלה והחוק, על העוררת לעמוד בתנאי סף, כך שהפיצוי יינתן בשל השפעת נגיף הקורונה ולא עקב קיומו של פער טכני בדיווחים בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות למענק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ראו עניין טי ג'את" שצוין לעיל). כפי שיובהר בהמשך, העוררת לא הציגה ראיות מהן ניתן ללמוד על כך שהירידה הנקודתית במחזור העסקאות בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות נבעה בעקבות משבר הקורונה. גם בעניינם של מענקי סיוע קודמים שניתנו מכוח חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961, אימצו בתי המשפט המחוזיים את העמדה לפיה ניתן לסטות מנוסחת המחזורים במקום בו השימוש בה יוצר עיוות (ראו לעניין זה ע"ש (י-ם) 285/09 **מנורה איזו אהרון בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (ניתן ביום 1.9.10 פורסם בנבו) שם נקבע כי:

"אין זה בגדר תכלית החוק לפצות בשל עצם קיומו של פער בין המחזורים לפי הדיווח בפועל, אלא בגין פער המבטא נזק מלחמה בלבד...."

ראו גם ע"מ (ת"א) 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (ניתן ביום 25.12.11 פורסם בנבו), שם נקבע בין היתר כי:

"הגבלתם של המשאבים הכספיים הציבוריים והרצון לפצות את מי שנפגע עקב אירועי המלחמה, מביאים בהכרח למסקנה שיש להקפיד על כך שהנזק אשר בגינו יינתן פיצוי – הוא אכן נזק שנגרם בגין אירועי המלחמה כפי שקבוע בהוראות החוק וכי הנזק יהיה אכן נזק אמת. שתי דרישות מקדמיות אלה חלות על כל מי שטוען לקיומו של נזק ולאורן יש לבחון את תחולת התקנות ואת נוסחות הפיצוי על פיהן, כפי שציין המשיב בסיכומיו, הגדרת "הפרש המחזורים" בהוראות השעה מפנה לדיווחים בהם חייב הניזוק באשר למחזור עסקאותיו לפי חוק מע"מ. אין לראות בהפניה זו כהפניה טכנית בלבד כפי שטוען המערער, תוך התעלמות ממטרת החוק ומהערך המוסף האמיתי אותם מייצגים דיווחים אלה...."

"...יש בהחלט מקום במסגרת ביצוע החישוב על יסוד ההפניה לדיווחי הניזוק למע"מ, לחלץ את הנתונים הרלוונטיים המייצגים את נזקו האמיתי של הניזוק מתוך אותם דיווחים. אין גם כל קושי מעשי בחילוץ נתונים אלה"
(ההדגשות אינן במקור)

36. נוכח התנודתיות בהכנסות העוררת, אנו קובעים שבצדק ערכה המשיבה השוואה בין ממוצע הכנסות העוררת בשנת הבסיס לבין ממוצע הכנסותיה בשנת הזכאות. התנודתיות בהכנסות העוררת יוצרת עיוות שכן לא ניתן להתרשם על קשר בין הירידה הנקודתית בהכנסות למשבר הקורונה. במקרה זה בחינת זכאות עפ"י הנוסחה שנקבעה בחוק יוצרת עיוות לראיה, אם נערך השוואה בין תקופות הבסיס לשמונת תקופות הזכאות שנקבעו בהחלטת הממשלה והחוק, הרי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שחלה ירידה המזכה את העוררת במענק רק בשתי תקופות בלבד ובחלק מתקופות הזכאות אף חלה עליה בהכנסות בהשוואה לתקופות הבסיס. מהשוואת דוחות ESNA לשנים 2019-2021 ניתן ללמוד כי בחודשים מסוימים חלה ירידה בהכנסות העוררת בשנת 2019 לעומת שנת 2020 ובחודשים אחרים, דווקא בתקופת הקורונה, חלה דווקא עליה משמעותית. לדוגמא, בחודשים יולי-אוגוסט 2019 הסתכמו הכנסות העוררת בסך 894,850 ₪. מנגד, בחודשים יולי-אוגוסט 2020 (בתקופת משבר הקורונה, כאשר המשק היה נתון להגבלות), חלה עליה משמעותית בהכנסות העוררת שהסתכמו בסך 2,548,415 ₪ (הכנסות העוררת בתקופת הקורונה גדלו כמעט פי שלושה מאלו שדווחו בתקופת הבסיס).

37. זאת ועוד, מהשוואת דיווחי ESNA לשנים 2019-2020 נמצא כי כמעט ולא חלה ירידה בכנסות העוררת ברמה השנתית. הכנסות העוררת בשנת 2019 הסתכמו בסך 4,871,526 ₪ ואילו בשנת 2020 הכנסות העוררת הסתכמו בסך 4,474,821 ₪. המדובר בירידה של כ-8% בלבד, שבהתאם להוראות החלטת הממשלה והחוק אינה מזכה את העוררת במענק (יש צורך בירידה שלפחות 25% כתנאי סף לזכאות למענק). יוער כי ספק גם אם הירידה המתונה בשנת 2020 הושפעה ממשבר הקורונה. מדיווחי ESNA לשנת 2018 עולה כי הכנסות העוררת הסתכמו בסך 10,366,812 ₪. מהשוואת הכנסות העוררת לשנים 2018-2019 עולה כי בשנים אלה חלה ירידה משמעותית בהכנסות העוררת בשיעור של כ-53%, זמן רב לפני משבר הקורונה. בתגובה המשלימה טענה העוררת כי הירידה הקיצונית בהכנסותיה בשנת 2019 נבעה בעקבות שינויים טכניים במשאיות מצד חברת סקניה, דבר שהצריך היערכות חדשה אצל העוררת. העוררת לא המציאה מסמכים התומכים בטענה זו והערכתה לצפי הכנסות גבוה יותר בשנת 2020, נותרה בגדר הערכה בלבד.

38. אינדיקציה נוספת המצביעה על כך שהכנסות העוררת לא הושפעו ממשבר הקורונה היא העובדה שבשנת 2021, שנה בה עדיין המשק היה מצוי בהגבלות בעקבות משבר הקורונה, חלה עליה משמעותית בהכנסות העוררת. בשנת 2021 הכנסות העוררת הסתכמו למעלה מעשרה מיליון ₪, כך שבשנת 2021, תחת הגבלות הקורונה, הכנסות העוררת זינקו למעלה מ-50% ביחס להכנסות העוררת בשנת 2019 (טרם משבר הקורונה). הסבר אפשרי לנתון זה, הוא דחיית הכנסות בגין עסקאות שהתקיימו בשנת 2020 ובשל משבר הקורונה נגרם עיכוב שהביא לדחיית תשלומים (מנספחים ה' ו-ו' ניתן להתרשם כי חל עיכוב מסוים באספקת מנופים שהוזמנו, כפי שטענה העוררת). העובדה שהעוררת קיבלה תשלומים מאוחרים על עסקאות שבוצעו בתקופת הזכאות, מצביעה על היעדר קשר סיבתי. מהראיות שהובאו בפנינו ניתן לקבוע כי הירידה הנקודתית במחזור העסקאות לא נבעה בשל ירידה בהיקף הפעילות, כפי שטענה העוררת, אלא לכל היותר בעקבות עיכובים באספקת המנופים שהובילו לדחיית הכנסות משנת 2020 לשנת 2021.

39. נוכח התנודתיות בהכנסות העוררת אנו מקבלים את עמדת המשיבה, לפיה הדרך הנכונה להתמודד עם התנודתיות שבהכנסות העוררת היא באמצעות עריכת ממוצע שנתי. המדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחלופה מוכרת שנעשה בה שימוש תדיר להתמודדות עם מקרים של עסק תנודתי (ראו גם ערר 1167-21 אפרים וינשטיין משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.8.2021)(להלן: "ערר וינשטיין"); ערר 1138-21 אגרוליט נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 31.05.2021); וערר 1093-21 1094-21 ח.כ. אייר שופ בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 26.05.2021).

40. אשר על כן, אנו קובעים כי במקרה זה לא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות של העוררת להשפעה הכלכלית שנגרמה בעקבות התפשטות נגיף הקורונה. אנו קובעים כי הירידה במחזור העסקאות היא תוצאה של תנודתיות בהכנסות העוררת. העובדה כי בתקופות זכאות אחרות חלה דווקא עליה במחזור העסקאות מחזקת קביעה זו. כפי שנקבע בערר 1413-21 אכרם מחאג'נה, משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021), מתן מענק לעוררת, אשר נשען על פער טכני בלבד בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס חוטא לתכלית החוק.

ח. היעדר קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות להתפשטות נגיף הקורונה

41. די בהוראות החוק ובנימוקים שפורטו לעיל כדי להביא לדחיית העררים. נוסף כי העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי הירידה במחזור העסקאות נבעה בעקבות ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. אף בהיעדר תנודתיות בהכנסות העוררת, היינו מורים על דחיית העררים בהיעדר קשר סיבתי. על פי פסיקת בתי המשפט, הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הנזק שנגרם לבין המלחמה (בהקשר של חוק מס רכוש), מוטל על מבקש הפיצוי (ראו ע"מ 13-12-23693 נגב מינרלים תעשייתיים נ' מס רכוש באר שבע). אמנם מדובר בפסיקה מכוח חוק מס רכוש וברוחו, אך היא רלוונטית לעניין חוק התכנית לסיוע כלכלי.

ח.1 אי הבאת ראיות לביטול עסקאות

חברת בלוקי אדומים

42. טענתה המרכזית של העוררת היא שבעקבות משבר הקורונה בוטלו שתי עסקאות בהיקף של כ-900,000 אירו מול החברות מ.א.ר. ובלוקי אדומים. לכתב הערר צורף תצהיר מטעם צביקל בו תיאר כי לפני שנת 2020 ניהל מו"מ מול החברות. לגרסתו, כחלק מההכנות לעסקה נטלה העוררת הלוואה בסך 2,000,000 ₪ לשם מימון העסקה. עם תחילת משבר הקורונה הודיעו לו הלקוחות כי בשל השבתת המשק הם דוחים את ההזמנות ובסופו של דבר ההזמנות לא יצאו אל הפועל.

43. חרף העובדה שמדובר בעסקאות הנאמדות בסך שלמעלה משלושה מיליון ₪, העוררת לא צירפה ראיה כלשהי בדמות הסכמים שנערכו מול החברות וכל שכן, הודעות ביטול מצדן לגבי אותן עסקאות. בשני הדיונים העוררת העלתה טענות תמוהות לגבי אי עריכת הסכמים בכתב מול הלקוחות ממזרח ירושלים שביטלו את העסקאות במהלך שנת 2020. בדיון הראשון טען ב"כ העוררת כי הסכמים מול הרשות הפלשתינית אינם אכיפים, מאחר והם לא אזרחי ישראל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עוד נטען כי בין אם מדובר בהסכם בכתב או בהסכם בע"פ, מבחינת אכיפה זה אותו דבר (עמ' 2 לפרוטוקול הדיון הראשון, ש' 36). טענה זו אינה רלוונטית כלל מאחר ושקור, הבעלים של חברת בלוקי אדומים, הוא תושב מזרח ירושלים המחזיק בתעודת זהות כחולה.

44. בדיון הראשון צביקל טען כי העסקה מול הלקוחות שוכללה וסוכמה. בדיון הערנו כיצד העוררת מבקשת להוכיח שכל תנאי העסקה סוכמו בעל פה לרבות, מהות ההזמנה, תנאי התשלום, מועדי האספקה ועל כך השיב בעלי העוררת שכך מקובל בענף שלהם. גרסה זו עומדת בסתירה לגרסה מאוחרת של העוררת ממנה עולה כי רק ביום 02.02.20 העוררת העבירה לבלוקי אדומים הצעת מחיר בכתב. לאחר שבחנו את חומר הראיות, חקירותיו של צביקל במהלך שני הדיונים ועדות שקור, הגענו לכל מסקנה שלא ניתן לבסס ממצאי מהימנות על סמך גרסה זו, שעומדת בסתירה לגרסת בעלי חברת בלוקי אדומים, מר שקור.

ח.2 דו"ח הזמנת המנופים שצורף לכתב הערר

45. בחומר הראיות קיימת אינדיקציה אובייקטיבית ברורה על כך שלא בוצעו עסקאות מול החברות בלוקי אדומים ומ.א.ר. העוררת צירפה לכתב הערר דו"ח הזמנת מנופים לשנים 2018-2021 (נספח א1 לכתב הערר). מעיון בנספח א1 אין כל תיעוד להזמנת המנופים על ידי החברות בשנת 2020. בדיון השני, בניגוד לנטען בכתב הערר, שינה צביקה את גרסתו וטען כי מדובר ב"נספח אספקות" לגבי מנופים שסופקו (עמ' 7 לפרוטוקול הדיון השני, שורה 34). העוררת לאורך כל ניהול ההליך ביקשה להסתמך על מסמך זה, במטרה להוכיח כי חלה ירידה בכמות הזמנת המנופים בתקופת הקורונה. לאור התמיהה העולה מגרסת העד, ביקשה ב"כ המשיבה לברר מה פירוש המונח "SALE DATE" המופיע בנספח א1. צביקל לא ידע לתת כל הסבר לגבי הנתונים תחת העמודה "SALE DATE" וטען שיייתכן ומדובר במועד בו המנופים יצאו מטורקיה, ובמערכת ישנם כל מיני נתונים אבל הוא לא זוכר אותם. לאחר שהוועדה מצאה חוסר התאמה בין ההסבר שמסר צביקל לנתונים בנספח א1 לעסקאות שבוצעו מול לקוחות אחרים, השיב העד:

" אין לי תשובות כרגע מהו תאריך הסייל דייט בתוך תהליך המכירה. מה שכן ניתן ללמוד מהטבלה זה את שמות הלקוחות מספר המנוף וסוג המנוף. "

46. צביקל לא נתן כל הסבר המניח את הדעת לאי הכללת המנופים שהוזמנו בנספח א1. לאור עדותו של צביקל לא ניתן להסתמך על הנתונים בנספח א1 וזאת כאשר צביקל הוא בעלי העוררת ואמור להיות האדם הבקיא בפרטים אלה. מנספח א1 לא ניתן ללמוד מתי בוצעה ההזמנה של כל אחד מהמנופים, ועל כן אנו קובעים כי העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי חלה ירידה במספר ההזמנות בתקופת הזכאות.

ח.3 גרסת בעלי חברת בלוקי אדומים - מר שקור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. עדותו של שקור בפני הוועדה מחזקת את ההנחה כי מדובר במשא ומתן שטרם הבשיל ולכן לא נחתם כל הסכם מול העוררת. שקור מסר במהלך עדותו את הדברים הבאים:

"ש: הסכמנו ש-200 אלף שח ו-2 מיליון שקלים יש הבדל משמעותי ביניהם.

למיטב ידיעתי הגיע אליך הסכם הצעת מחיר. נכון?

ת: נכון.

ש: האם נדרשת לחתום עליו?

ת: לא הסכמתי עוד לקחת אותו. עד שקיבלתי תשובה כבר התחלנו לראות שהמצב

לא טוב, למה שאחתום אם עוד לא הסכמתי? "

(עמ' 4 לפרוטוקול הדיון השני, ש' 14- ההדגשות אינן במקור).

48. לאור הסתירות בין גרסת שקור לגרסת צביקל, ביקשנו משקור להסביר בדיון מדוע שבעלי העוררת ייטול הלוואה בסך שני מיליון ש"ח בטרם הסכימו להוציא את העסקה אל הפועל. שקור השיב כי ביקש מצביקל הצעת מחיר ועד שהוא נתן לו הצעת מחיר, כולל עלויות, הוא כבר לא היה מעוניין לרכוש את המנוף:

"לשאלת הוועדה:

אנחנו יודעים שמר צביקל פנה לקבל הלוואה לצורך רכישה של המנויים האלה בין היתר. תסביר לנו למה שהוא יפנה לקחת הלוואה אם עוד לא נתת אישור סופי שלך לקנות אותם?

העד:

מאיפה אני יודע למה הוא לקח הלוואה? אני ביקשתי ממנו הצעת מחיר למנוף בשישים תשלומים. עד שנתן לי את הצעת המחיר כולל העלויות לא רציתי לקחת אותו."

(עמ' 4 לפרוטוקול הדיון השני, ש' 23).

49. שקור אישר בחקירתו הנגדית שצביקל לא ביקש ממנו דבר לאחר שהודיע שהוא לא מעוניין במנוף.

4.n פלט מתן הלוואה - נספח א' לכתב הערר

50. העוררת בניסיון להוכיח כי מדובר בעסקה שבוטלה, צירפה לכתב הערר פלט מבנק פועלים המתייחס למתן אשראי (נספח א') וטענה כי מדובר בפירוט הלוואה שהעוררת נטלה מבנק הפועלים לצורך מימון העסקאות שבוטלו.

51. אין בנספח א' בכדי לבסס את טענת העוררת כי נטלה הלוואה לצורך מימון העסקאות מול חברת מ.א.ר. ובלוקי אדומים. במסמך זה אין פרטים מהותיים כגון: מס' חשבון הבנק ופרטי הגורם שנטל את הלוואה. אף במידה ונצא מנקודת הנחה שהעוררת נטלה את הלוואה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המופיעה במסמך זה, לא ניתן לייחס את נטילת ההלוואה לצורך מימון העסקאות (שכאמור לא השתכללו ולא יצאו אל הפועל). העוררת נמנעה מלצרף את הסכם ההלוואה וזאת כשמדובר במסמך אותו היתה יכולה לאתר בקלות.

52. בתצהיר שצורף לכתב הערר טען צביקל כי בעת נטילת ההלוואות "נמסרו לבנק פרטי העסקה והבהרות לצורך המימון הנ"ל". (סעיף 7.1.3 לתצהיר). נוכח גרסת צביקל, לפיה לא נחתם כל הסכם מול החברות, בחקירתו הנגדית התבקש צביקל להסביר אילו מסמכים הציג לבנק לשם אישור ההלוואה ועל כך השיב:

" ש: בתצהיר שצורף לכתב הערר כתבת בסעיף 7.1.3 בעת נטילת ההלוואות נמסרו

לבנק פרטי העסקה והבהרות לצורך המימון. האם צירפת את המסמכים האלה

לכתב הערר?

ת: לא. הם נמסרו בעל פה.

ש: הבנק נותן לך הלוואה על שתי מיליון שח על בסיס נתונים שאתה מוסר לו על

פה?

ת: על בסיס פגישה עם מנהל הסניף שבה פירטתי לו את כל העסקאות שעומדות

להתבצע, ועובדה.

ש: איך פירטת לו?

ת: בעל פה, בפגישה.

ש: מה הוא ביקש?

ת: את פרטי הלקוחות, פרטי חשבון הבנק שלהם, היקף העסקאות וכו'.

ש: ושום מסמך שיגבה את הבקשה להלוואה.

ת: חתמתי על מסמכים.

(עמ' 8 לפרוטוקול הדיון השני, ש' 33- ההדגשות אינן במקור)

53. מגרסת צביקל אנו למדים כי גם בשלב החתימה על הסכם ההלוואה לא הוצגו לבנק מסמכים כלשהם המעידים על ביצוע העסקאות. גרסה תמוהה זו מעוררת קשיים וזאת כאשר מדובר במתן הלוואה בגובה שני מיליון ₪, מבלי שהומצאה לבנק אסמכתא כלשהי לשם אישור ההלוואה. אין בידי הוועדה לקבל את הטענה כי ההלוואה ניטלה לצורך מימון העסקאות מול החברות. כאמור, העוררת לא צירפה תצהיר מטעם מנהל הבנק עמו נערכה הפגישה, ואף לא את הסכם ההלוואה. גם במידה והינו מגיעים למסקנה שההלוואה ניטלה לצרכי מימון העסקאות, עדין מדובר במקרה בו העסקאות טרם גובשו ולא הומצאו ראיות ממשיות לגבי נסיבות ביטולן.

54. בתצהירי ובחקירתו הנגדית, טען צביקל שלא חתם על הסכם מול שקור מאחר וקיימת ביניהם מערכת יחסים ארוכת טווח, כאשר שקור ביצע מולו עסקאות רבות (עמ' 9 לפרוטוקול הדיון השני ש' 29-33). גם שקור בתצהירו תיאר שהוא לקוח של העוררת מזה 20 שנה וההסכמים ביניהם מסוכמים בלחיצת יד (סעיף 5 לתצהירו של שקור). על אף הצגת הדברים על ידי צביקל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ושקור, מעיון במסמכים שצורפו לערר עולה כי העסקה האחרונה מול חברת בלוקי אדומים לאספקת מנוף בוצעה בשנת 2011 (ראו כרטסת חברת בלוקי אדומים שהעוררת צירפה לכתב הערר, נספח א – להשלמת המסמכים מיום 24.3.22). צביקל בעדותו אישר בחקירתו נכונות פרטים:

" ב-2012 סכום העסקאות מול שקיר עמד על סך 11,139 ₪, ב-2013 על 2156 ₪,

ב-2014 - 4345 ₪, ב-2015 - 7867 ₪, ב-2016 - 50,789 ₪ וב-2017 5261 ₪.

תוכל לאשר את זה?

ת: יש גם את 2011. זו הייתה השנה האחרונה שבה הייתה עסקה עם מנוף והיא

הייתה משמעותית. אני מאשר את הסכומים.

55. בחקירתו החוזרת צביקל שב על גרסה זו וטען: " ב-2011 הייתה עסקה של מנוף בהיקף גדול והעסקאות אחר כך שהם 12-13 עסקאות של חלקי חילוף שזה היקף נמוך יותר. " מגרסת צביקל וממסמכי הנה"ח שצורפו לתיק ניתן ללמוד כי במשך 9 שנים לא בוצעה עסקה למכירת מנוף לחברת בלוקי אדומים. מעבר לכך, גם העסקה שבוצעה בשנת 2011 היתה בסכום נמוך משמעותית מהעסקה שהיתה צפויה להירקם בשנת 2020. מכירת המנוף האחרונה שבוצעה מול מר שקור היתה בהיקף של כ-185,000 ₪ בלבד לעומת עסקה בסכום של כ-420,000 אירו בשנת 2020. טענת העוררת שלא ערכה הסכם בכתב לאור היחסים העסקיים הקודמים בינה לבין שקור, אינה מתיישבת עם העובדה שמדובר בעסקה בהיקף יוצא דופן בין הצדדים שלא ביצעו עסקה דומה בתקופה שלמעלה מעשור.

ח.5 התכתבויות הוטסאפ בין צביקל לשקור

56. תיעוד התכתבויות הוטסאפ בין צביקל לשקור תומך גם הוא במסקנה כי מכירת המנוף לחברת בלוקי אדומים לא התגבשה. מנספח ג' שצורף על ידי העוררת ביום 24.3.22, ניתן לראות כי כבר בתחילת חודש דצמבר הצדדים ניהלו מו"מ לגבי אספקת מנוף המותקן על גבי משאית. במשך תקופה של כחודשיים, שקור בירר מול צביקל האם התקבל אישור למימון העסקה. מפלט ההתכתבויות ניתן ללמוד כי עד ליום 26.01.22 היה מדובר בראשיתו של מו"מ מבלי שהצדדים סיכמו את פרטי העסקה לרבות, מחיר המנוף (ראו התכתבויות מיום 26.01.22 בין השעות 16:17-13:16). ראייה נוספת התומכת בכך היא העובדה שרק ביום 02.02.20 צביקל שלח לשקור את הצעת המחיר לביצוע העסקה. יוער כי צילומי התכתבויות הוטסאפ שצורפו לכתב הערר הוגשו לועדה באופן חלקי. לאחר שליחת הצעת המחיר ביום 02.02.20 צורפו חלק מההתכתבויות מחודש מרץ. מהשוואת צילומי המסך (נספח ג') לפלט ציט התכתבויות עם שקור (נספח ב'), חסרות ההתכתבויות וקובץ שנשלחו בין השעות 15:47-15:46. מההתכתבויות בין הצדדים עולה כי שקור פנה לצביקל לשם ביצוע העסקה במשך תקופה של כחודשיים. לאחר ששקור קיבל את הצעת המחיר, לא נערכה כל התכתבות בין השניים. גם במהלך חודש מרץ 2020, בעת ששקור התייחס למצב הכלכלי, הצדדים לא התייחסו ביניהם לביצוע העסקה או לביטולה. לאור העובדה שאישור הבנק התקבל עוד בטרם צביקל העביר לשקור את הצעת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המחיר, לא היתה כל מניעה שהצדדים יחתמו על העסקה במשך תקופה של כחודש ימים, עוד לפני תחילתו של משבר הקורונה. בנסיבות העניין, לא ניתן לשלול כי גורמים אחרים או נוספים הביאו את שקור שלא להוציא את העסקה אל הפועל.

57. זאת ועוד, מחומר הראיות עולה תמונה ברורה וחד משמעית שהעסקה מול חברת אדומים טרם התגבשה ועל כן טרם נחתם הסכם בין הצדדים. על חוסר ההיגיון בגרסת העוררת בנוגע לאי עריכת הסכם בכתב, ניתן ללמוד מתשובת צביקל בדיון מה היה עושה במקרה של הפרת חוזה מול חברת בלוקי אדומים:

- ש: מה קורה אם יש הפרת חוזה?
ת: עוד פעם, זה לקוח שמעל עשרים שנה. אם תהיה הפרת חוזה אני אפנה לבית המשפט.
ש: עם מה? עם מסמך שכתוב עליו הצעת מחיר למנוף?
ת: כן.
ש: ומה תבקש לאכוף?
ת: גם כשבאתי עם הסכמים חתומים, לא תמיד בית משפט עזר לי. אני לא חושב שיש הבדל.
ש: אתה כותב בתצהיר שמר שקיר הודיע על ביצוע הזמנה באופן סופי אך הצעת המחיר לא חתומה.
ת: ככל שאני יודע הסכם בעל פה כל עוד הוא לא קשור לנדל"ן, הוא כמו הסכם בכתב.

(עמ' 6 לפרוטוקול הדיון השני, ש' 21)

58. חרף טענות העוררת בכתב הערר, במהלך הדיון ניתן היה להתרשם כי ב"כ העוררת ומר צביקל היו מודעים לעובדה כי לא מדובר בעסקה שהתגבשה ועל כן לא נחתם חוזה מחייב בין הצדדים. בדיון הראשון טען ב"כ העוררת:

" אני חוזר שוב פעם. בפועל, לאחר ביצוע ההזמנה יש מסמך שנחתם זה לא הגיע לשלב כזה "

(עמ' 3 לפרוטוקול הדיון הראשון, ש' 12)

59. גם צביקל במהלך חקירתו הנגדית בדיון השני, אישר לבסוף שלא מדובר בעסקה שיצאה אל הפועל: " היינו אמורים לבצע את העסקה, היא לא יצאה לפועל " (עמ' 6 לפרוטוקול הדיון השני, ש' 31).

60. הטענה שהעסקאות מול החברות סוכמו בעל פה אינה מתיישבת עם העובדה שהעוררת במהלך עסקיה הרגיל עורכת מסמכים והסכמים מול לקוחותיה. העוררת צירפה לכתב הערר הצעת מחיר למנוף אותה שלחה לשקור לשם ביצוע העסקה. במידה והעסקה בין הצדדים היתה יוצאת אל הפועל, הצדדים היו חותמים על הסכם ביניהם. הצעת המחיר למנוף הועברה לשקור כבר בתחילת חודש פברואר (כשלכאורה, כבר אושרו תנאי ההלוואה למימון העסקה). עדיין בפרק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זמן של חודש ימים, בטרם החל משבר הקורונה, לא היתה כל מניעה מצדס לחתום על הסכם לביצוע העסקה וזאת כאשר בחודשים דצמבר 2019-ינואר 2020 ניתן להתרשם מהודעות הווססאפ ששקור היה מעוניין לקדם את העסקה בטרם קיבל את הצעת המחיר. דווקא אחרי הצעת המחיר שקור לא התכתב עם צביקל לגבי כוונתו לקדם את העסקה או לבטלה. אין מחלוקת כי חברת בלוקי אדומים לא העבירה תשלום כלשהו עבור רכישת המנוף (בהתאם לתנאים שצויינו בהצעת המחיר מיום 02.02.20) ולא נדרשה להשיב סכום כלשהו בגין ביטול העסקה.

61. מעבר לכך, העוררת ושקור לא נתנו כל הסבר מדוע עסקה שבוטלה לכאורה בעקבות משבר הקורונה לא יצאה אל הפועל בשנת 2021 או בשנת 2022, וזאת כאשר המשק חזר לפעילות רגילה ללא הגבלות כלשהן. ענף הבנייה הוחרג מהגבלות במהלך תקופת הקורונה ועל פניו לא היה מקום לבטל את העסקה אלא לכל היותר לדחותה.

6. ח. ביטול העסקה מול חברת מ.א.ר.

62. העוררת לא צירפה אסמכתא כלשהי לגבי העסקה שבוצעה מול חברת מ.א.ר. אם בעניינה של חברת בלוקי אדומים הגענו מסקנה שלא בוצעה עסקה בין הצדדים, בעניינה של חברת מ.א.ר. לא הוצגו ראיות כלשהן מהן ניתן ללמוד אפילו על קיומו של מו"מ בין הצדדים. העוררת לא צירפה הסכמים ותכתובות שנערכו בין צביקל למר חמדאן (כפי שצירפה בענייניו של שקור). יתרה מכך, העוררת אף לא צירפה הצעת מחיר בגין המנוף שהיתה אמור לספק לחברת מ.א.ר., כפי שעשתה בעניינה של חברת בלוקי אדומים והובלות איוב.

63. צביקל בעדותו הודה שלא נערכה כל התכתבות בינו לבין חמדאן, הבעלים של חברת מ.א.ר. (עמ' 5 לפרוטוקול הדיון השני, ש' 32). העוררת לא צירפה גם תצהיר מטעמו של מר חמדאן כפי שעשתה בענייניו של שקור. לטענת העוררת, מר חמדאן לא היה מוכן להגיש תצהיר (עמ' 5 לפרוטוקול הדיון השני ש' 34).

64. לאחר שצביקל העיד שאין כל אסמכתא בכתב בדבר קיומו של מו"מ או עסקה בין העוררת למר חמדאן, נאמרו הדברים הבאים:

"ש: אני צריכה להבין מכך שנסגרה בעל פה עסקה של שני מיליון שח. יש לך

משהו אחר חוץ מזה?

ת: לא."

65. העוררת לא נתנה כל הסבר המניח את הדעת מדוע לא הועברה הצעת מחיר לחמדאן, כיצד לא נערכו עמו תכתובות כלשהן בעניין וזאת בניגוד להתנהלות צביקל מול שקור. בהיעדר ראיות כלשהן, אנו קובעים כי העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי בוצעה עסקה בינה לבין חברת מ.א.ר., עסקה שלטענתה בוטלה בהמשך בעקבות משבר הקורונה.

ט. סיכום התייחסות לטענות העוררת בדבר ביטול עסקאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

66. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, המסמכים שצורפו לכתב הערר ועדותם של צביקל ושקור, אנו בדעה שלא ניתן להסתמך על גרסת צביקל לגבי ביצוע העסקאות מול החברות וביטולן. העוררת לא נתנה הסבר המניח את הדעת להיעדר הסכמים בכתב לביצוע העסקאות מול החברות בשנת 2020. העוררת לא הביאה כל ראיה מטעם חברת סקניה או גורם אחר שנכח בפגישה שנערכה בין צביקל לשקור, ראיה שתבסס את גמירת הדעת בין הצדדים לביצוע העסקה. העובדה שהעוררת שלחה למר שקור הצעת מחיר ביום 02.02.20 ולאחריה לא נערכו התכתבויות ולא נחתמו חוזים, דווקא מחזקת את ההנחה שהעסקה בין השניים לא הבשילה. גם העובדה שלא הוצגה כל ראיה בכתב לגבי ביטול העסקאות, מובילה למסקנה שהחברות יצאו מנקודת הנחה שלא מדובר בהסכמים מחייבים. מחומר הראיות שהוצג בפנינו אנו קובעים כי העוררת לא עמדה בנטל להוכיח שהעסקאות מול לקוחותיה בוטלו בשל משבר הקורונה.

ג. התייחסות לטענת העוררת לעיכוב באספת הזמנות מהיצרן הטורקי

67. העוררת טענה כי בעקבות משבר הקורונה חל עיכוב באספקת שישה מנופים מהיצרן הטורקי. בעקבות כך, הכנסות העוררת פחתו בצורה משמעותית וזאת כאשר הוצאותיה הקבועות לא פחתו. מהנספחים שהעוררת צירפה לערר התרשמנו כי אכן נגרמו עיכובים במשלוחי המנופים (ראו לדוגמה נספחים ה'-ו' לכתב הערר). יחד עם זאת, אין מחלוקת כי אותם מנופים סופקו על ידי העוררת כעבור מספר חודשים, כך שאותם עיכובים לא הביאו לביטול עסקאות או אובדן הכנסות, אלא לכל היותר לעיכוב בתשלומים. טיעוני העוררת לעיכוב באספקת המנופים תומכים בהנחה שהעלייה המשמעותית בהכנסות העוררת בין השנים 2020-2021 (כשבשנת 2021 עדיין היו קיימות הגבלות במשק), נבעה בשל הסטת הכנסות ממנופים שהעוררת היתה אמורה לספקם בשנת 2020.

68. מצאנו היגיון רב בטענות המשיבה שהעיכוב באספקת ההזמנות לא הביא לירידה בתקבולים, שכן העוררת קיבלה את התשלום במועד האספקה המאוחר. המשיבה הפנתה להכנסה החריגה של העוררת בחודש ינואר 2021 בסך 3,887,913 ₪ שהתקבלה משני לקוחות, כשלפחות לגבי אחד מהלקוחות מדובר במנוף שסופק באיחור (סעיף 33 לכתב התשובה).

69. במידה והעוררת היתה עורכת תיעוד עדכני ומהימן לגבי מועד ביצוע הזמנות המנופים, היה ניתן לאמת או לשלול הנחה זו. כפי שצוין לעיל, מדו"ח הזמנות המנופים שהעוררת צירפה לשנים 2018-2021 לא ניתן ללמוד על מועד הזמנות המנופים וזאת כאשר בעלי העוררת לא ידע לתת כל הסבר לגבי משמעות הנתון "SALE DATE" המופיע במסמך זה.

70. העוררת לא המציאה מסמך כלשהו המצביע על כך שהעיכוב באספקת המנופים הביא לביטול עסקאות או למצב שבו העוררת נאלצה לשלם פיצוי ללקוחותיה בשל עיכוב זה. מאחר והעוררת לא הציגה נתונים מהימנים לגבי מועדי ביצוע הזמנות המנופים בשנים 2019-2021 והמועדים בהם סופקו ללקוחות, לא ניתן לקבוע האם חלה ירידה בהזמנות המנופים בתקופות הזכאות ואפילו האם נגרם עיכוב ממשי במועדי האספקה. העוררת נמנעה מלהגיש ראיות מהן ניתן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ללמוד על סכומי העסקאות בשנים 2019-2021, ראיות חיוניות לשם הוכחת טענותיה בדבר ירידה בהכנסות בעקבות משבר הקורונה.

71. אנו קובעים כי מהראיות שהובאו בפנינו העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי העיכוב באספקת המנופים גרם לפגיעה בהכנסותיה או לביטול עסקאות. יובהר כי אף במידה והכנסותיה נדחו למועד מאוחר, אין הדבר מקנה לעוררת זכאות למענק, כפי שקבעה הועדה בערר 1098-21 אמרי השקעות נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 11.08.2021):

" בהינתן האמור, ונוכח מסקנתו האמורה, מצאנו כי כדין נדחתה השגת העוררת, וכי דין הערר להידחות, שעה שעסקינן בירידת מחזור עסקאות שמקורה בדחיית הכנסות, ולא בירידה שמקורה בהשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. מקובלת עלינו טענת המשיבה כי על אף שקיימת ירידה במחזור העסקאות של העוררת בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס, הרי שמדובר בדחיה בלבד אליה לא התכוונו הממשלה והמחוקק. "

יא. התייחסות לטענת העוררת בדבר חובות אבודים

72. העוררת טענה כי בעקבות משבר הקורונה, לקוחותיה נמצאו בקשיים כלכליים באופן שהביא לדחיית תשלומים, כאשר אחד מהלקוחות (חברת גמ-נא הובלות ומנופים בע"מ) נמצא עד היום ביתרת חובה שלמעלה מ-1,400,000 ₪. אי העברת תשלומים במועד מצד הלקוחות אין בה לבסס את דרישת הקשר הסיבתי. אין חולק שהעוררת ביצעה את העסקאות בגינן חייבה לקוחותיה (ייתכן עוד קודם לתקופת הבסיס שנקבעה בחוק). אי עמידת הלקוחות בתשלומים שסוכמו עמם מאפשר לעוררת לנקוט נגדם בהליכי גבייה והליכים משפטיים אחרים. העוררת לא צירפה לתיקי הערר הסכמים, נספחי תשלומים, כתבי דרישה, או מסמכים המעידים על נקיטת הליכים משפטיים ולכן לא ניתן לקבוע כי מדובר בחובות אבודים. העובדה שאחד מלקוחותיה נמצא כעת ביתרת חובה, אינה שוללת את העובדה שייתכן ויעביר את התשלומים בעתיד או שהעוררת תנקוט נגדו בהליכים לשם כיסוי החוב. בנסיבות בהן אין מחלוקת כי העוררת סיפקה שירותים לאותם לקוחות וכי המגבלות במשק לא גרמו לביטול עסקאות מול לקוחות אלה, לא ניתן לבסס את דרישת הקשר הסיבתי רק לאור אי עמידת הלקוחות בתשלומים במועד.

73. לעניין זה נפנה להחלטות המותבים בסוגיית השכירות, שם הועדות התייחסו להבחנה בין מקרים בהם העוסקים וויתרו ללקוחותיהם על הכנסות לבין מקרים בהם העוסקים לא עמדו בתשלומים במועד ועמדה למשכירים האפשרות לנקוט נגדם בהליכים לשם מימוש החוב. כאמור, במקרה שבפנינו העוררת לא הציגה ראיה כלשהי המעידה על וויתור מצדה על הכנסות ולכן דין טענה זו להידחות (ראו: ערר 1218-21 בנייני פריזה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 17.10.2021); ערר 1025-21 אלה ר. רחל ובניה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 22.04.2021); ערר 1012-20 רוטשילד 57 ראשלי"צ יזמות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.5.2021); ערר 1098-21 אמיר השקעות נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11.8.2021); ערר 52 1119-21 חולון סנטר השקעות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 17.8.2021) וערר 1120-21 חנית ניהול קניון כרמיאל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 3.9.2021).

יב. התייחסות לטענת העוררת בדבר האיחור במתן החלטות בהשגות

74. העוררת הגישה השגה על ההחלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 ביום 21.01.21 והמשיבה קיבלה החלטה בהשגה כעבור 280 ימים, ביום 28.10.21. העוררת הגישה השגה על ההחלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ביום 16.01.21 והמשיבה קיבלה החלטה בהשגה כעבור 295 ימים, ביום 28.10.21. מנתונים אלו עולה כי ההחלטות בהשגות ניתנו לאחר המועדים שנקבעו בהחלטת הממשלה והחוק, כאשר מדובר בחריגה לתקופות שבין 100-175 ימים.

75. סעיף 20א(1) לחוק קובע:

"הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים";

76. בעניין ב.ג. ביטחון נדונה סוגיית האיחור במתן החלטה בהשגה לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי. בפסק הדין נקבעו הדברים הבאים:

"מן הדברים שצוטטו לעיל מדינוני ועדת הכספים, עולה בבירור כי נציגי המשיבה עצמם גרסו כי המועד של 120 יום למתן ההחלטה בהשגה – הינו מועד מקסימלי – "זמן קצה". האם בשל העובדה כי לא נקבעה סנקציה בהוראת סעיף 20 א(1) לחוק הסיוע, לפיה אם לא תינתן החלטה בהשגה במסגרת המועד של 120 ימים ממועד הגשת ההשגה – משמע כי ההשגה התקבלה, אזי יש לראות במועד שנקבע בסעיף הנ"ל כמועד שאינו מחייב את המשיבה? לעמדתי – אין לפרש את הוראת סעיף 20א(1) לחוק הסיוע בדרך זו, ובכל מקרה, בוודאי שלא ניתן לפרש כך שכל איחור, לרבות איחור משמעותי כבמקרה דנן, אינו מביא לתוצאה המשפטית של קבלת ההשגה."

(פיסקה 90 בעניין ב.ג. ביטחון הנזכר לעיל)

77. בעניין ב.ג. בטחון צוין כי המשיבה לא טענה כי האיחור במתן החלטה בהשגה נבע מעומס והמשיבה אף לא הציגה נתונים כלשהם אודות היקף ההשגות שהוגשו לה כנימוק או צידוק לאיחור הניכר במתן החלטה בהשגה (פיסקה 92 לפסק הדין). כאמור, בית המשפט קבע שלא כל איחור יביא לפסילת החלטה בהשגה, ויש לתת את הדעת למשך האיחור ולנימוקים שניתנו לאיחור בהחלטה בהשגה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

78. בכתב התשובה המשיבה טענה כי בניגוד לחוקים אחרים בהם נקבעה סנקציה מפורשת בשל אי עמידת הרשות במועד הקבוע בחוק, בחוק התכנית לסיוע כלכלי לא נקבעה סנקציה דומה. לתמיכה בטענתה, המשיבה הפנתה לה"פ 30151/97 **שטראוס מחלבות בע"מ נ' עירית נהריה**, שם נקבע שישנם מקרים בהם מוטלת "סנקציה חלשה", בצורת העברת נטל הראיה וישנם מקרים שהתוצאה של אי מתן תשובה במועד היא "קבלת עמדת האזרח בטענותיו". עוד טענה המשיבה כי האיחור במתן ההחלטה בהשגה נבע עקב היקף תביעות חסר תקדים שהוגשו למשיבה. לטענתה, בעקבות משבר הקורונה הוגשו 557,042 בקשות למענקים ו- 23,784 השגות.
79. בשולי כתב התשובה, המשיבה טענה כי המחוקק קבע מנגנון לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדרך של מתן מקדמות על חשבון המענק. בהתאם להוראות החוק, לעוסקים ניתנות מקדמות בתוך 28 יום ולכן המחוקק בחר שלא לכלול סנקציה בחוק.
80. כפי שקבענו בערר 1833-21 **הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 13.3.2022) וערר 1664-22 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 31.1.2022) (להלן: "**עניין ארג'נטרו**"), אנו קובעים שהמשיבה כרשות מינהלית נדרשת לקבל את החלטותיה במהירות וביעילות. חובה זו היא "מן המושכלות הראשונים של מינהל תקין" ונובעת מחובת הנאמנות וההגינות של הרשות המנהלית כלפי הציבור (ראו בג"ץ 5931/04 **מזורסקי נ' מדינת ישראל, משרד החינוך, פ"ד נט(3) 782, 769** (2004). מצב בו הרשות אינה פועלת במהירות הראויה יוצרת "שיהוי מינהלי". בבג"ץ 4630/17 **טגאל נ' שר הפנים** (פורסם בנבו, 25.04.2021) נקבע כי על כל רשות מנהלית לקבוע סדרי עבודה נאותים ויעילים וזאת בכדי למנוע שיהוי בלתי מוצדק, כאשר אי קביעת סדרי עבודה נאותים עלולה להביא להתערבות שיפוטית.
81. כפי שנקבע בעניין ארג'נטרו: "אין חולק שמהנתונים שהוצגו על ידי המשיבה עולה כי ממועד החלטת הממשלה היא נאלצה להתמודד עם מספר חסר תקדים של בקשות למענקים והשגות תוך פרק זמן קצר יחסית. מדובר באירוע חריג בהיקפו בו המשיבה נדרשה לאייש כוח אדם ייעודי לטיפול במשימה זו, הקמת מערכות מקוונות למתן מענקים והגשת השגות, התמודדות עם שינויים תכופים שנערכו בקריטריונים בהחלטות הממשלה והחוק. יחד עם זאת, לא ניתן לקבוע כי הנתונים בדבר היקף הבקשות למענקים וההשגות בהם טיפלה המשיבה מהווים לכשעצמם, טעם המצדיק חריגה כה ניכרת במתן החלטות בהשגות. על המשיבה מוטלת החובה לתעל את משאביה בצורה יעילה על מנת לעמוד בחובות המוטלות עליה על פי חוק. מהנתונים שפורטו על ידי המשיבה עולה כי למעלה 127,000 בקשות למענקים טופלו באופן פרטני ולא באמצעות המערכת האוטומטית (וזאת בנוסף לטיפול פרטני בלמעלה מ-80,000 בקשות למענקים שנפתחו מחדש לבקשת עוסקים). המשיבה לא נימקה מדוע נדרשה לטפל ביותר משליש מהבקשות למענקים באופן פרטני (למעלה מ-200,000 בקשות) על פני הקצאת כוח אדם לטיפול מהיר ויעיל יותר בהשגות. "
82. בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר** (פורסם בנבו, 20.5.2008) (להלן: "**עניין ראש העין**"), נקבע כי לחריגה מהמועד הקבוע בחוק עשויה להיות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

משמעות במסגרת הביקורת מצד ועדת הערר על סבירות ותקינות התנהלות הרשות. בעניין ב.ג. ביטחון, בחן בית המשפט את תכלית ההסדר החקיקתי בהתאם להלכה שנקבעה בעניין ראש העין, וקבע שמאחר ותכלית החקיקה היא מתן סיוע מענק באופן מהיר ויעיל, ספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמועד "מנחה בלבד". יודגש כי בעניין ראש העין עמד בית המשפט העליון על ההבחנה בין קביעת מועד מדריך ובין קביעת מועד מחייב וקבע שכאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, חזקה פרשנית כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב:

יש לבחון מה משמעותו של לוח זמנים זה מבחינת משמעותו הנורמטיבית-משפטית. האם ענין לנו במועדים מחייבים, שלהפרתם מתלווה בהכרח תוצאה משפטית, או שמא מדובר במועדים "מדריכים" בלבד, שמטרתם לתחום מסגרת של זמן ראוי, שנועדה לכוון את הרשות בפעילותה, אך שלחריגה ממנה אין תוצאה משפטית מתחייבת:

...

האבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה לעשיית פעולה מינהלית תלויה בתכלית ההסדר (בג"צ 1636/92 העמותה לשמירת איכות החיים והסביבה נ' ועדה מחוזית לתכנון ובנייה, פד"י מז"5) 573 (1993); בג"צ 44/68 מועצה מקומית ראש העין נ' שר הפנים, פד"י כב"2) 150 (1968)). כאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, ולא נקבע בה כי לסטייה מן המועד תהיה השפעה כל שהיא על תקפות המשפטית של הפעולה, חזקה פרשנית היא כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב. עם זאת, גם כאשר מדובר במועד שהוא בעל אופי מנחה בלבד, עשויה להיות לחריגה ממנו משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של הפעולה המינהלית, בין היתר, מבחינת העיתוי שבביצועה.

(פיסקה 32 בעניין ראש העין, ההדגשות אינן במקור)

83. בערר 1007-20 אבנר נוקראי יעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 28.4.2021), נקבע שלצד הגדרת המועדים שהוגדרו בחוק לא נקבעה סנקציה, וזאת בשונה מחוקי מס אחרים בהם נקבע באופן מפורש כי אי מתן החלטה במועד יראו את ההשגה כאילו התקבלה (ראו סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשנ"ג – 1963 וסעיף 26(ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים). הלכה היא כי "כשרצה המחוקק לקבוע שעצם חלוף מועד שנקצב למתן החלטה ללא מתן החלטה בתכנית כמוהו כאישור, הוא ידע לציין זאת במפורש" (בג"ץ 4816/91 בניני גיל בע"מ נ' הועדה לבנייה למגורים, פד"י מו"1), 441, 444



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

84. (1992)). העובדה שהחוק קבע מנגנון למתן מקדמות תוך פרק זמן קצר, מאזנת את הצורך בקבלת השגות באופן אוטומטי בכל מקרה בו הרשות חרגה מהמועד הקבוע בחוק. יודגש שאין במתן המקדמות בכדי לקבוע באופן גורף שאיחור במתן החלטה אינו מביא לקבלת ההשגה והדבר תלוי במספר גורמים וביניהם, משך האיחור במתן החלטה בהשגה, גובה המענק, הפגיעה שנגרמה לעוסק בעקבות העיכוב בקבלת המענק, התנהלות העורר וזכאותו למענק.

84. המותבים השונים של ועדות הערר אימצו את הגישה הפרשנית המוצעת בעניין ראש העין וקבעו כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מדריך בלבד ואין באיחור במתן החלטה בהשגה להביא לקבלתה (ראו ערר 1140-21 **הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 21.06.2021); ערר 1023-21 **כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 04.05.2021) ערר 1589-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 04.11.2021); ערר 1060-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 28.04.2021); ערר 1538-21 **מחסיני קוסמטיקה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 27.10.2021); ערר 1413-21 **אכרם מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 27.10.2021) וערר 1632-21 **לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 08.11.2021).

85. יובהר כי בעניין ב.ג. בטחון המחלוקת בין הצדדים הייתה לגבי גובה המענק לו זכאית העוררת וזאת להבדיל מהמקרה שבפנינו, בו קיימת מחלוקת לגבי זכאות העוררת למענק. בעניין ב.ג. ביטחון בית המשפט ביקר את התנהלות המשיבה:

"אשר גם לגבי סכומי מענק שאינם שנויים במחלוקת, ביחס לתקופות זכאות מאוחרות יותר, הוסיפה לגרור רגליים ונמנעה מלשלם למערערת את סכום המענקים אשר אינם שנויים במחלוקת, עד להתערבותו של בית משפט זה בעניין."

(פיסקה 100 לפסק הדין)

86. בעניין ב.ג. ביטחון קבע בית המשפט כי היה מקום לקבל את הערר לאור טעות מצד ועדת הערר שסברה כי מדובר בעסק עונתי. אנו בדעה כי במקרים בהם המשיבה בוחרת לסטות מהנוסחה, לערוך חישובים חלופיים תוך נטרול עסקאות, לערוך ממוצעים ולקבוע מחזורי בסיס ועסקאות חלופיים וזאת תוך חריגה מהמועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, יש לתת משקל משמעותי לחריגה מהמועד הקבוע בחוק בהתאם לעקרונות שנקבעו בעניין ראש העין ובעניין ב.ג. ביטחון. מאידך, אנו בדעה כי יש להבחין בין מקרים אלה לבין מקרים בהם העוסק מלכתחילה לא זכאי למענק. קבלת ההשגות באופן גורף, רק לאור אי עמידת הרשות במועד הקבוע בחוק, פוגעת בקופה הציבורית, ועלולה להביא למצב שישולמו כספים למי שאינו זכאי להם וזאת בניגוד לאינטרס הציבורי ולתכלית החקיקה. ברע"א 5902/12 **מנהל קרן פיצויים ופעולות איבה נ' קיבוץ נירים ואח'** (פורסם בנבו, 23.01.2014) קבע בית המשפט העליון שישנה חשיבות רבה לשמור על הקופה הציבורית, כך שלא ישולמו מענקים למי שאינו זכאי להם:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"באופן כללי, ניתן לומר כי השיקול התקציבי עומד תמיד ברקע מלאכת הפרשנות של חוקים בעלי תכלית סוציאלית שמטילים על הקופה הציבורית את הנטל לפצות בגין נזקים יוצאי דופן כאלה ואחרים. אין ספק שהשמירה על כספי הקופה הציבורית, במובן זה שכספים לא ישולמו למי שאינו זכאי להם על פי החוק הרלוונטי, הינה מטרה חשובה ביותר. עם זאת, אין להפוך את השיקול התקציבי לחזות הכל ולשיקול מכריע בכל פעם שנטענת טענה פרשנית שעשויה להרחיב את מעגל הזכאים לפיצוי על פי החוק" (פיסקה 33 לפסק הדין, ההדגשות אינן במקור)

87. המשמעות שיש לתת לאיחור במתן ההחלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן ההחלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה. במצב בו העורר אינו זכאי למענק, האיחור במתן החלטה בהשגה אינו גורם לפגיעה כלכלית בעוסק.
88. במקרה שבפנינו לא רק שהעוררת לא ניזוקה בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה אלא ההפך מכך. על אף החלטות המשיבה בבקשות למענקים ובהשגות, העוררת המשיכה להחזיק חודשים ארוכים במקדמות בסך העולה על 128,000 ₪ וזאת כשהיא אינה זכאית למענקים כלל.
89. לאור הנימוקים שפורטו לעיל, הרי שהעוררת כלל אינה זכאית למענקים. אילו נגרם לעוררת נזק בשל העיכוב במתן ההחלטה בהשגה, הרי שהיה מקום לשקול התערבות בהחלטת המשיבה ולו מהטעם של חריגה הממושכת במתן ההחלטות בהשגה. חרף האיחור במתן ההחלטות בהשגות, אנו קובעים כי אין מדובר בהפרה בעלת חומרה המצדיקה סעד דרסטי של קבלת העררים, וניתן לנקוט בצעדים פחות דרסטיים כמו קביעת הוצאות או שלילת הוצאות (ראו ע"ש חיפה) 5071/98 **איתן שריאל נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חיפה** (פורסם בנבו, 28.10.1998). בנסיבות העניין, העובדה שהרשות חרגה מהמועד הקבוע בחוק תובא בחשבון במסגרת קביעת ההוצאות שיוטלו על העוררת.
90. המדובר בניהול שני עררים במסגרתם הוגשו מספר רב של מסמכים, מאות עמודי נספחים, תצהירים ואף קוימו שני דיונים במסגרתם נשמעו עדויות. על אף העובדה שהעוררת לא צירפה ראיות מהותיות לתמיכה בטענותיה, לפנינו משורת הדין, הועדה אפשרה לעוררת להגישן בשלבים מאוחרים של ההליך, באופן שהצריך קביעת דיון נוסף וחקירת מצהירים. אלמלא האיחור במתן ההחלטות בהשגות, בכוונתנו היה לחייב את העוררת בהוצאות המשיבה בסך 20,000 ₪. לאור התנהלות המשיבה, שקיבלה את ההחלטות בהשגות באיחור, החלטנו שלא לחייב את העוררת בהוצאות בגין ניהול הליכים אלה ואנו מורים שכל צד יישא בהוצאותיו.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

יג. סוף דבר

91. החלטנו אפוא לדחות את העררים.

אנו קובעים כי העוררת אינה זכאית למענקים לתקופות הזכאות נשוא עררים אלו. העוררת תשיב את המקדמות ששולמו לה עבור תקופות זכאות מרץ-אפריל 2020 ספטמבר-אוקטובר 2020 בתוך 21 ימים מהיום, כשהם נושאים הפרשי ריבית והצמדה כחוק, ממועד קבלת המקדמות ועד לתשלום בפועל.

92. לאור התוצאה אליה הגענו ולנוכח התנהלות הצדדים כמתואר לעיל, החלטנו שלא לחייב בהוצאות וכל צד יישא בהוצאותיו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, י"ד אייר תשפ"ב, 15/05/2022, בהעדר הצדדים.


חגית יחיא ראד, רו"ח
חבר הוועדה


ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה