



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-1030

לפני כבוד חברי הוועדה:

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

חאג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

העוררת: איי.טי. ג'י מוצרי אופטיקה יוקרתיים בע"מ מס' 515735009
ע"י ב"כ רו"ח אלעד נעמן

נ ג ד

המשיבה: רשות המסים
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

העובדות

1. ענייננו בערר לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי" או "החוק"), על החלטת המשיבה בהשגה מיום 28.11.21, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור חודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 (להלן: "המענק").
2. העוררת היא חברה שהחלה את פעילותה בשנת 2008 ועוסקת בייבוא משקפיים מחו"ל. העוררת משווקת את כל מוצריה באמצעות חברת א. שטויר בע"מ (להלן: "החברה הקשורה"). אין מחלוקת בין הצדדים כי קיימת זהות בין בעלי המניות בעוררת ובחברה הקשורה (עמ' 4 לפרוטוקול ש' 22).
3. בתאריך 25.11.20 הגישה העוררת בקשה למענק בסך 463,000 ₪. בעקבות הגשת הבקשה למענק, בין התאריכים 15.12.20-20.12.2020 הועברו לעוררת מקדמות בסך כולל של 278,234 ₪ (להלן: "המקדמות").
4. מכתב העורר עולה שביום 9.2.21 נדחתה בקשת העוררת למענק בנימוק שסכום המענק עולה על סכום ההוצאות הקבועות בעסק ועל כן העוררת אינה מקיימת את תכלית החוק ומטרתו.
5. ביום 24.3.21 העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה. ביום 28.11.21 ניתנה החלטה בהשגה הדוחה את בקשת העוררת למענק וזאת מהנימוקים הבאים:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- א. בכתב ההשגה צוין שהעוררת מוכרת סחורות לחברות קשורות, ובהתאם להוראות לסעיף 8(2) לחוק, יש לנטרל את הכנסותיה מהחברות הקשורות מתוך מחזור הבסיס. לאחר נטרול העסקאות בין העוררת לחברה הקשורה לעוררת אין הכנסות ולכן היא לא זכאית למענק.
- ב. במאזן הבוחן לשנת 2020 תוקנו הוצאות העוררת בצורה משמעותית. המשיבה קבעה כי מהשוואת מאזן הבוחן שצורף להשגה עולה כי הסכומים נופחו בצורה לא שגרתית, כגון הוצאות פרסום שעלו מסך 26,000 ₪ לסך 150,470 ₪ וכן הוספו הוצאות שלא נכללו קודם לכן ואשר העוררת לא קיזזה בגינם תשומות בזמן אמת (בשנת 2020). לעמדת המשיבה המדובר בשינוי נתונים, ניפוח תשומות, ובשינוי בספרי תאגיד לצורך הגדלת סכומי המענק.
- ג. בעל המניות בעוררת פתח בשנת 2020 חברה חדשה אשר נמצאת באותה כתובת, עם אותה כתובת מייל, אשר עוסקת מול אותם לקוחות של החברה הקשורה.
6. לאור נימוקים אלה החליטה המשיבה לדחות את ההשגה ואף ציינה כי החליטה להטיל קנס גירעון בשל הממצאים החמורים. ביום 6.1.22 הגישה העוררת ערר על החלטת המשיבה בהשגה.
7. עיקר המחלוקת בין הצדדים הוא בסוגיית עסקאות בין בעלי עניין וקביעת המשיבה להחריג את העוררת מזכאות למענק בהתאם להוראות סעיף 8(2)(א) לחוק (להלן: "סעיף 8(2)").
8. לאחר הגשת כתב התשובה הורינו לעוררת להגיש תגובה משלימה בה תבהיר כיצד טענותיה מתיישבות עם הוראות סעיף 8(2) לחוק ועם החלטות קודמות של הועדות בנושא עסקאות בין בעלי עניין. בהחלטתנו מיום 13.2.22 הורינו לעוררת לצרף לכתב הערר פלט בעלי מניות מרשם התאגידים של העוררת וכל אחת מהחברות הקשורות.
9. ביום 17.2.22 הגישה העוררת תגובה משלימה בה התייחסה לטענות המשיבה שפורטו בכתב התשובה. העוררת צירפה לתגובה המשלימה נספחים שכלל לא צורפו לתיק המקוון במועד הגשת הערר וביניהם: פלטי שע"מ וקבצי אקסל. המסמכים הוגשו ללא אישור הועדה ובניגוד להוראת תקנה 2(ה) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א-2020 הקובעת:
- "לכתב הערר יצורפו העתק של ההחלטה נושא הערר והעתקים של כל המסמכים הנוגעים לעניין; לא צורף מסמך כאמור לכתב הערר, אף שהוא מצוי ברשות העורר, לא יסתמך עליו בעל דין בדיון בערר אלא ברשות ועדת הערר ומטעמים מיוחדים שיירשמו."**
10. לאחר מספר בקשות לדחיית מועד דיון, קבענו כי הדיון בתיק זה יתקיים ביום 3.4.22. ביום 30.3.22 הורינו לעוררת להגיש דו"ח מבוקר לשנת 2020 שלה ושל החברות הקשורות וכן טבלה ובה פירוט של הוצאותיה הקבועות בצירוף אסמכתאות.
11. ביום 31.3.22 העוררת צירפה עשרות מסמכים וביניהם דו"ח כספי של החברה הקשורה, חשבוניות מס שהפיקה החברה הקשורה לעוררת בגין השתתפות בהוצאות קבועות,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- אסמכתאות המעידות על חלק מהוצאותיה של החברה הקשורה בגינה חייבה את העוררת, ודו"ח עלות שכר בחברה הקשורה.
12. ביום 3.4.22 התקיים דיון במעמד הצדדים (להלן: "הדיון"). לאחר ששמענו את טענות הצדדים הערנו בפני העוררת כי ספק עם הרימה את הנטל המצדיק את התערבות בהחלטת המשיבה, אולם במקרה זה לא מדובר רק בשלילת זכאות העוררת למענק אלא בדרישה להשבת מקדמות בסך העולה על 278,000 ₪. לאור הערת הועדה הודיע ב"כ העוררת כי הוא מוותר על טענותיו לקבלת מלוא המענק והוא מבקש לצמצם את החזר המקדמות לסכום של 200 אלף שקלים ולבטל את קנס הגירעון. בתום הדיון אפשרנו למשיבה להשלים טיעון לגבי המשמעות שיש לתת לאיחור במתן ההחלטה בהשגה ולהבהיר מדוע במשך 8 חודשים המשיבה לא זימנה את העוררת להעלות את טיעוניה.
13. במסגרת הדיון נדונה כוונת המשיבה להטיל קנס גירעון על העוררת. בהחלטה בהשגה שניתנה כבר במהלך חודש נובמבר 2021 ציינה המשיבה כי בכוונתה להטיל קנס גירעון על העוררת. במהלך הדיון ב"כ המשיבה לא ידעה להשיב האם בכוונת המשיבה להטיל בעתיד קנס גירעון ומדוע במשך תקופה של 5 חודשים לא ננקטו הליכים נגד העוררת. לאחר הדיון התרנו למשיבה להשלים טיעון לגבי ההליכים שנקטה לגבי קנס הגירעון. ככל שלא ננקטו הליכים בפרק זמן זה התבקשה המשיבה התבקשה להסביר פשר התנהלות זו. בנוסף התרנו לעוררת להמציא העתק מהדו"ח הכספי המבוקר של העוררת, דוחות ESNA לשנים 2019-2021 בעניינה של העוררת ושל חברת א. שטוייר, וזאת לפני משורת הדיון, כשהעוררת נמנעה לאורך כל ההליך להציג אסמכתאות מהותיות לתמיכה בטענותיה.
14. ביום 10.4.22 הוגש טיעון משלים מטעם המשיבה בנושא האיחור במתן ההחלטה בהשגה. ביום 13.4.22 הוגש מטעם העוררת מסמך שכותרתו "**חידוד טענותיה של העוררת בוועדת הערר**", (להלן "**המסמך הנוסף**"). גם המסמך הנוסף הוגש ללא אישור הועדה ומבלי שניתנה למשיבה אפשרות להגיב על מסמך זה.
15. מעיון בטענות העוררת שפורטו במסמך הנוסף מצאנו שלא היתה כל מניעה מצד העוררת להעלות את כל אותם טיעונים במהלך הדיון. העוררת ניצלה את החלטת הועדה להגשת מסמכים נוספים ל"מקצה שיפורים" בטענותיה מבלי שלמשיבה ניתנה האפשרות להגיב לטענות אלו. בהחלטתנו מיום 14.4.22 קבענו כי התנהלות זו עומדת בניגוד לסדרי הדיון, גורמת לעיכוב בהמשך בירור הערר ולמתן תגובה נוספת על ידי המשיבה. לא בלי היסוס החלטנו להתיר את צירוף המסמך לתיק המקוון תוך שאנו מאפשרים למשיבה להגיש תגובה מטעמה למסמך הנוסף. לאור התנהלות העוררת והצורך במתן תגובה משלימה, הורינו על חיוב העוררת בהוצאות.
16. מעיון בטענות העוררת שהועלו במסמך הנוסף עולה כי טענות אלו עומדת בחריגה מהעמדה שהציג ב"כ העוררת במהלך הדיון, לפיה הוא חוזר בו מייתר הטענות בערר ומבקש רק לצמצם את גובה החזר המקדמות. במסמך הנוסף העוררת ביקשה מהועדה לדחות את טענת המשיבה בדבר החרגת עסקאות בין בעלי מניות משותפים וכן לקבל את טענותיה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בדבר קיומו של קשר סיבתי וזאת על אף שבמהלך הדיון הודיע ב"כ העוררת שהוא חוזר מטענות אלו.

17. לאור התנהלות זו הורינו לב"כ העוררת להבהיר האם הוא חוזר מהעמדה שהציג במהלך הדיון (שהוא חוזר בו מייתר טענותיו ומבקש לצמצם את סכום החוזר) או שהוא מבקש מהוועדה להתחשב בנימוקים אלה במסגרת החלטת הוועדה לגבי השבת המקדמות. עוד קבענו שבמידה והעוררת עומדת על טענותיה שפורטו בכתבי הערר, ב"כ העוררת יפרט מהם הנימוקים לחזרה מעמדתו. בהחלטתנו מיום 14.4.22 הבהרנו שטרם גיבשנו עמדה סופית ואנו נכריע בערר לאחר קבלת מלוא המסמכים ובחינת הטענות שהועלו על ידי הצדדים.

18. ביום 24.4.22 הודיעה העוררת כי אינה חוזרת מהסכמתה לפשרה שהועלתה בתום הדיון. העוררת הוסיפה כי הסכמתה לפשרה נבעה לאחר שהועדה הבהירה לה שככל ולא תתקבל הצעת הפשרה, העוררת תידרש להשיב את המענק בצירוף הפרשי הצמדה וריבית בצירוף הוצאות משפט. לשיטת העוררת, עמדתה נבעה רק משיקולי סיכון סיכוי שהיתה צריכה לקבל בדקות מעטות, אבל היא מבקש להבהיר כי היא אינה חוזרת מהסכמתה לפשרה. בהמשך התגובה העוררת ביקשה לחזור בה מההסכמות שהעלתה בדיון ואף בתגובה המשלימה מיום 24.4.22 כאשר ביקשה להועדה לבחון לעומק את כלל טענותיה ועמדתה בכתבי הערר טרם תתקבל החלטה.

19. ביום 25.5.22 הגישה המשיבה תגובה לחידוש טענות העוררת. המשיבה ציינה כי נושא קנס הגרעון אינו רלוונטי לערר זה, אלא רק לאחר שתינתן על ידה החלטה על הטלת הקנס. המשיבה הדגישה כי העוררת התחמקה ממתן מענה האם היא עדיין מסכימה להסכמת הפשרה שהועלתה בדיון. יתרה מכך, העוררת שבה על טענותיה בדיון ללא כל נימוק מדוע חזרה מהעמדה שהציגה בדיון. המשיבה שבה והדגישה כי החברה הקשורה הסיתה הוצאות לטובת העוררת לאחר שהחברה הקשורה קיבלה כבר מענקים. המשיבה התייחסה לחשבונות בגין "דמי ניהול" וטענה כי חשבונית זו רק ממחישה את הניסיון להעביר הוצאות מהחברה הקשורה לעוררת בדיעבד.

טענות העוררת

20. בכתב הערר סקרה העוררת את פעילות החברות הקשורות והסיבות להקמתן. חברת א. שטויר בע"מ, החברה הקשורה, הוקמה בשנת 1983 ועוסקת בייבוא ושיווק של משקפיים. בשנת 2017 התקשר בעל המניות בחברה הקשורה עם הקונצרן KERING, בעלי המותג גוצ'י, איב סאן לורן וכו', וזאת בכדי לייבא את מוצריו לישראל. לצורך ביצוע ההתקשרות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בעל המניות התחייב למכור אך ורק את מוצריו, התחייבות שחייבה את בעל המניות להקים חברה חדשה. בהתאם להסכמות אלו העוררת הוקמה בשנת 2018 והחלה לייבא את מוצריה לישראל. במועד הקמת החברה לעוררת לא היה לה עדיין מוניטין בענף האופטיקה בישראל ולכן המכירות בוצעו בעזרת החברה הקשורה לה קיים כבר מוניטין מבוסס.
21. העוררת טענה שלא היה מקום לנטרל את העסקאות בין העוררת לחברה הקשורה בהתאם להוראות סעיף 8(2) לחוק. הוראת החוק קובעת כי יש לנטרל עסקאות רק במקרים של: **"מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין"**. העוררת אינה בעלת מניות בחברה הקשורה ולכן לא היה מקום להחריג את העסקאות בינהן.
22. העוררת התייחסה לתיקונים שנערכו במאזני העוררת והחברה הקשורה בשנת 2020. התיקון נבע מטעות שנעשתה על ידי הרואה חשבון של החברה שלא הציג בצורה מדויקת את הוצאות העוררת והחברה הקשורה במאזניהן. הוצאות רבות של העוררת נרשמו במאזני החברה הקשורה ולא נכללו במאזני העוררת. העוררת צירפה גיליון אקסל המפרט את התיקון שנעשה בהתאם לשיטת יחס המחזוריים. העוררת הדגישה כי הטעות נעשתה בתום לב ולכן אין מקום להטיל עליה קנס גירעון. בכל הנוגע לטענת המשיבה כי החברה החדשה נמצאת באותה כתובת ועוסקת באותם הלקוחות של החברה, חזרה העוררת על הרקע לפתיחת החברה החדשה והאילוץ להקמתה.
23. בתגובה המשלימה שהוגשה ביום 17.2.22 טענה העוררת כי תכלית המענק היא מתן סיוע לעסקים שהכנסותיהם נפגעו בשל מצב החירום על רקע מגפת הקורונה, כך שיוכלו להמשיך ולשלם את אותם הוצאות קבועות על אף צמצום הפעילות העסקית. במקרה זה לא היה מקום לבצע חישוב של הוצאותיהם הקבועות כי החוק לא הגדיר מהן "הוצאות קבועות". לביסוס טענותיה, הפנתה העוררת להחלטות בערר 1068-21 ג'ז לגנד – ישראל בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 19.08.2021) וערר 1031-21 אי איי סי איי אייזנברג אגר קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 21.06.2021) והחלטת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, (פורסם בנבו, 03.01.2022) (להלן: "עניין ב.ג. ביטחון").
24. העוררת טענה שהירידה במחזור העסקאות נגרמה באופן ישיר מהשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה ולא מגורמים אחרים. לביסוס טענה זו צירפה דוחות למע"מ ומקדמות למס הכנסה של החברה הקשורה לשנת 2020.
25. בתגובה המשלימה העוררת העלתה לראשונה טענת נוספת המתייחסת לאיחור במתן ההחלטה בהשגה. לטענתה, בהתאם לסעיף 20 (א)(1) לחוק על המשיבה היה לקבל החלטה בתוך 120 ימים. ההשגה הוגשה בתאריך 24.3.21 וההחלטה מטעם המשיבה ניתנה רק ביום 28.11.21, דהיינו 129 ימים מעבר למועד שנקבע בחוק. העוררת טענה כי דין הערר להתקבל ולו רק מהפך הפרוצדורלי של האיחור במתן ההחלטה בהשגה כפי שנקבע בעניין ב.ג. ביטחון.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. במסמך הנוסף שהוגש ביום 13.4.22 העוררת העלתה טענות העומדות בחריגה מהעמדה שהציג בא כוח העוררת במעמד הדיון, בו הודיע בא כוח העוררת כי הוא חוזר בו מייתר הטענות בערר ומבקש רק לצמצם את גובה החזר המענק לסך של 200,000 ₪ ולפרוס את החוב ככל האפשר.

27. לאור השינוי בעמדת העוררת והחזרה מעמדה שהציגה בתום הדיון, התבקשה העוררת על להבהיר את עמדתה. העוררת טענה כי היא אינה חוזרת בה מהסכמתה לפשרה, אך יחד עם זאת ולאור העובדה שהועדה טרם גיבשה עמדה סופית היא מבקשת שטענותיה ועמדתה ייבחנו לעומק.

טענות המשיבה

28. בכתב התשובה המשיבה סקרה את הרקע לחקיקת חוק התכנית לסיוע כלכלי, תכלית המענק, הנוסחה שנקבעה לחישוב גובה המענק והמרכיבים בנוסחה הנותנים ביטוי לתכלית המענק. המשיבה פירטה את תנאי הזכאות למענק והדגישה את התנאי בדבר קיום קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

29. המשיבה עמדה על הנימוקים שבבסיס החלטה הדוחה את ההשגה, לפיה בעל המניות העוררת הוא גם בעל מניות של שלושת לקוחותיה העיקריים של העוררת ובעל מניות בחברה הקשורה.

30. המשיבה טענה כי במאזן הבוחן המתוקן הסכומים נופחו בצורה משמעותית, כך שלבסוף הוצאות הנהלה נופחו מסך של 77,634 ₪ מהמאזן המקורי לסך של 690,1321 ₪ למאזן שהוגש בהליך ההשגה.

31. המשיבה הוסיפה כי במקרה זה דרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת בעניינה של העוררת, שלא הרימה את נטל הראייה להוכחתו. טענה נוספת היא שבמקרה זה יש להחיל את הוראת סעיף 8(2) לחוק הקובעת כי עסקאות שנעשו בין בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לבין החברה, ינוטרלו מהמחזור לצורך חישוב המענק. החרגת עסקאות עם בעלי עניין אינה קשורה לאופייה של עסקה כזו או אחרת, אלא נובעת מעצם היכולת של החברה ובעלי העניין לשלוט בעיתוי הוצאת החשבונות ועם היכולת להוציאה שלא בהתאם למועד המהותי של העסקה וזוהי הסיבה להחרגת עסקאות עם בעלי עניין. המשיבה טענה לגבי הרציונל שבבסיס ההחרגה בסעיף 8(2) תוך שהיא מתבססת על החלטה שניתנה בערר -1008/21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.03.2021) (להלן: "עניין דלק היצירה").

32. ביום 10.4.22 השלימה המשיבה את טיעוניה בנושא האיחור במתן החלטה בהשגה. המשיבה טענה כי בשונה מחוקי מס אחרים, אשר במסגרתם נקבעה סנקציה מפורשת, בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבעה סנקציה דומה. המשיבה הפנתה לה"פ 30151/97 שטראוס מחלבות בע"מ נ' עירית נהריה (פורסם בנבו), שם נקבע שישנם מקרים בהם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מוטלת "סנקציה חלשה", בצורת העברת נטל הראייה וישנם מקרים שהתוצאה של אי מתן תשובה במועד היא "קבלת עמדת האזרח בטענותיו".

33. עוד טענה המשיבה כי האיחור במתן החלטה בהשגה נבע עקב היקף תביעות חסר תקדים שהוגשו למשיבה. בעקבות משבר הקורונה הוגשו כ 557,000 בקשות למענקים ו- 23,784 השגות. המשיבה הוסיפה כי בחוק ניתן מענה לאיחור במתן החלטות בהשגות כאשר לעוסקים ניתנות מקדמות בתוך 28 יום ולכן המחוקק בחר שלא לכלול סנקציה בחוק. המשיבה טענה כי לקבלת העררים רק בשל האיחור במתן החלטות בהשגות ישנה השלכת רוחב מרחיקת לכת וזאת כשמדובר בשלום של כ 300 מיליון ש"ח במידה וכל ההשגות יתקבלו עקב האיחור במענה להשגות.

דיון והכרעה

לאחר עיון בטענות הצדדים, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות, ובדיון החלטנו כי להיעתר חלקית לסעד המבוקש במסגרת ערר זה.

החלטנו להתעלם מההסכמה הדיונית שניתנה על ידי בא כוח העוררת במהלך הדיון וזאת לנוכח טענותיו שהסכמה זו ניתנה משיקולי סיכון סיכוי בתוך פרק זמן קצר. יש טעם רב בטענות המשיבה לגבי התנהלותה הבלתי תקינה של העוררת, שחזרה מהסכמות ללא קבלת אישור הועדה, ללא הצגת נימוקים, וזאת תוך העלאת טיעונים נוספים שכלל לא נטענו במהלך הדיון. התנהלות העוררת אינה ראויה וחזרה על עצמה לאורך ההליך באי קיום החלטות הועדה להמצאת מסמכים והעלאת טיעונים ללא קבלת אישור הועדה תוך פגיעה בזכות הטיעון של המשיבה. בשים לב לעובדה כי אין בהסכמות העוררת בכדי ליתר את החלטת הועדה, החלטנו לדון בכל טענות הצדדים.

לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתבי הטענות, בדיון ובמסמכים שהוגשו לאחר הדיון, מצאנו כי החלטת המשיבה המורה על דחיית ההשגה סבירה וזאת לאחר שמצאנו שהמשיבה שקלה את כל השיקולים הצריכים לעניין. יחד עם זאת, לאור קביעות המשיבה לגבי תקופות זכאות אחרות ואיחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, החלטנו לצמצם את סכום המקדמות אותו נדרשת העוררת להשיב.

תכלית המענק

34. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת הממשלה מספר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה").
35. התכלית העומדת מאחורי החלטת הממשלה היא לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, באמצעות מתן מענק הוצאות קבועות לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק. המנגנון שנקבע בהחלטת הממשלה הוא פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות או תשלום בגין אובדן רווחים. בהמשך נחקק חוק התכנית לסיוע כלכלי אשר אימץ את התנאים שנקבעו בהחלטת הממשלה.

החריג להגדרת "עסקה", עסקאות בין בעלי מניות משותפים

36. הסוגיה המרכזית העומדת לדיון בערר זה האם היה מקום לנטרל את העסקאות בין העוררת לחברה הקשורה בהתאם להוראות סעיף 28(2) לחוק הקובע כי עסקאות הנערכות בין בעלי מניות משותפים או שותף בשותפות, לא יכללו במחזור עסקאות.

**"עסקה" – למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות
בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או
לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין;**

37. סוגיית עסקאות בין בעלי מניות משותפים ותכלית החריג להגדרת "עסקה" הקבוע בסעיף 28(א) לחוק, נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר (ראו ערר 1025-21 אלה ר. רחל ובניה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 22/04/2021) (להלן: "עניין רחל ובניה"); ערר 1012-20 רוטשילד 57 ראשל"צ יזמות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.05.2021); ערר 1068/21 ג'ו לגנד - ישראל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 19.08.2021); ערר 1589-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2021) (להלן: "עניין פליסידד"); ערר 1186-21 ש.מ. משאלי ניהול והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.07.2021) (להלן: "עניין משאלי"), ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 31.01.2022) (להלן: "עניין ארג'נטרו"), ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 02.02.2022) (להלן: "עניין סנסה"); ערר 1609-21 מפעלי אחים עאמר מרצפות ושיש בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 25.01.2022) (להלן: "עניין עאמר"); ערר 1157-21 סימונה שרם הפקות ואירועים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.03.2022) (להלן: "עניין שרם"); ערר 1973-21 מ.ע. - א.ג.ט. בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 14.04.2022) (להלן: "עניין מ.ע.") ועניין תחנת דלק היצירה.

38. בעניין ארג'נטרו וחלפון קבענו כי הרציונל העומד בבסיס החרגת עסקאות בין בעלי מניות משותפים הוא שעסקאות אלו כרוכות בניגוד עניינים "וייתכן מצב שבעל השליטה המשותף יכול לתמרן את העסקאות ביניהם באופן שיכול להשפיע על מחזורי העסקאות בתקופות הבסיס והזכאות".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. בהתאם להוראות החוק יש לנטרל עסקאות שנערכו בין בעל מניות בחברה לחברה שהוא בעל מניות בה מבלי לבחון האם עסקאות אלו אכן הושפעו מיחסי בעלי המניות המשותפים. די בכך שהעסקאות בוצעו בין בעלי מניות משותפים על מנת שאלה יוחרגו ממחזור העסקאות. בחינה פרטנית של העסקאות עומדת בניגוד לתכלית החקיקה, מצריכה השקעת משאבים בלתי סבירה וכפי שקבענו בעניין חלפון, ספק האם ניתן להתחקות אחר שיקולים עסקיים בין חברות קשורות. גם בעניין תחנת דלק היצירה הודגש כי עסקה של חברה עם בעל עניין כרוכה בניגוד עניינים ועל כן יש לבחון אותה ביתר זהירות:

"בנסיבות כאלו, החשש הוא כי מנהלי החברה אינם מייצגים באופן הולם את האינטרסים של החברה, וכי בהחלטות אלו מעורבים גם אינטרסים אישיים שלהם, או של תאגידים אחרים שהם בעלי עניין בהם. עיסקה עם בעל שליטה היא אולי המקרה שבו ניגוד העניינים הוא מובהק ביותר, אך ניגוד עניינים יכול להתקיים גם בעסקאות עם בעלי עניין אחרים – בעלי מניות שאינם בעלי שליטה, נושאי משרה בחברה, חברות אחרות שלבעל השליטה יש עניין אישי בהם, ועוד. ניגוד העניינים הכרוך בעסקה עם בעל עניין בחברה עשוי להוביל לכך שההחלטה על עסקה כזו לא תהיה החלטה מיטיבית מנקודת מבטה הפנימית של החברה."

40. חוק התוכנית לסיוע הכלכלי להבדיל מהחלטת הממשלה, מחריג באופן מפורש עסקאות שבוצעו בין בעלי מניות משותפים (ראה בהרחבה עניין ארג'נטרו לעיל). במקרה שבפנינו טענה העוררת כי הגדרת סעיף 8(2) לחוק אינה חלה עליה ובהתאם להחלטות קודמות של ועדות הערר, המדובר בחזקה הניתנת לסתירה. בעניין פליסידד נדחתה טענה מעין זו ונקבע כי די בעובדה שבעל המניות בחברה הוא בעל מניות בחברת אחרת, כדי להחיל את הוראות הסעיף על העסקאות שבין החברה לבין החברה האחרת. בעסקאות מסוג זה יש חשש של ממש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, ושהירידה במחזורים אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (הערעור המינהלי שהוגש על החלטה בעניין פליסידד תלוי ועומד).

41. בעניין עאמר נקבע כי אמנם אין בחוק הוראה המחייבת לנטרל את ההכנסות של העוררת מעסקאות עם חברות אחיות, אך קיים חשש שלירידה בדיווח על עסקאות כאלו יהיו הסברים שונים ועל העוררת מוטל נטל כבד להוכיח שהירידה נובעת מההתפשטות נגיף הקורונה. בעניין סימונה שרם עמדה הועדה על ההבחנה בין הוראת נטרול העסקאות הקבועה בחוק, שהיא בבחינת חזקה חלוטה שאינה ניתנת לסתירה, לבין נטרול עסקאות בין בעלי עניין אחרים. אף במידה ונצא מנקודת הנחה שהחזקה בדבר העסקאות בין העוררת לחברה הקשורה ניתנת לסתירה, במקרה זה העוררת לא עמדה בנטל להוכיח שלא היה מקום להחריג את העסקאות בינה לבין החברה הקשורה, ההפך מכך. התנהלות העוררת בשלב ההשגה והערר מעמידה בספק האם בכלל העוררת נשאה בהוצאות קבועות מלבד אלו של החברה הקשורה. המדובר בבקשה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למענק שהוגשה בידיעה שהחברה הקשורה קיבלה מענקים והיא אשר נשאה בכל הוצאותיה הקבועות של העוררת.

42. מטעוני העוררת ניתן ללמוד כי החברה הקשורה מהווה "צינור" בין העוררת המייבאת את המשקפים ללקוחות החברה הקשורה. התנהלות זו נובעת רק כתוצאה מאילוץ עסקי שהותווה על ידי הספק KERING. אלמלא אילוץ זה לא היתה כל מניעה כי החברה הקשורה תייבא את המשקפיים ותבצע את השיווק בעצמה. אין חולק כי כתובת העוררת נמצאת במשרדי החברה הקשורה שהוקמה כבר בשנת 1983. כאמור, העוררת הוקמה כחברה וזאת בשל תנאי הבלעדיות שהעניק לה קונצרן KERING. העוררת מהווה ישות משפטית נפרדת אך כל פעילותה היא תחת החברה הקשורה. במקרה זה העוררת לא הציגה ולו חשבונית אחת שניתנה לפקודתה. לאחר שהורינו לעוררת להציג טבלה ובה פירוט של הוצאותיה הקבועות בצירוף אסמכתאות, העוררת צירפה חשבונות חשמל, חשבונות ארנונה, חשבוניות בגין שכ"ד, עמלות שיווק שכר טרחה, ושיפוץ משרדים שכולן נושאות את פרטי החברה הקשורה.

43. זאת ועוד, העוררת צירפה לתיק הערר חשבונית מספר 00086 מיום 31.12.21 בה צוין כי העוררת שילמה לחברה הקשורה דמי ניהול קבועים עבור חודשים 1-2/20 בסך 969,553 ₪. העוררת טענה כי בחשבונית צוין בטעות "דמי ניהול 2020" אולם סכום זה מגלם את ההוצאות הקבועות שיוחסו לעוררת על ידי החברה הקשורה על בסיס חודשי.

44. הצגת מסמך זה בשלב מאוחר של ההליך ממחישה בייתר שאת את התנהלותה הבלתי תקינה של העוררת ועל כך שהעוררת לא נשאה בפועל בהוצאות קבועות. החשבונית בגין דמי ניהול קבועים בשנת 2020 הוצאה רק ביום 21.12.21, למעלה מחודש לאחר שנדחתה השגת העוררת. יתרה מכך, הוצאת החשבונית בוצעה לאחר שהחברה הקשורה קיבלה כבר את כל המענקים ולכן יש טעם רב בטיעוני המשיבה שמדובר בהסתת הוצאות מהחברה הקשורה לעוררת. העובדה כי החשבונית הוצאה עבור הוצאות קבועות ששילמה העוררת בדיעבד, מובילה למסקנה כי מדובר בניסיון להעביר הוצאות מהחברה הקשורה לעוררת לשם קבלת מענקים.

45. להשלמת התמונה יש לציין את התנהלות העוררת שתיקנה את מאזני הבוחן של העוררת והחברה הקשורה רק לאחר שנדחתה בקשת העוררת למענק. במאזן המתוקן העוררת הגדילה את הוצאותיה הקבועות במאות אלפי שקלים בהשוואה למאזן שהוצג למשיבה בשלב הבקשה, כפי שיפורט בהמשך.

46. טענת העוררת שאין לנטרל את העסקאות בינה לבין החברה אינה מתיישבת עם הוראות החוק ותכלית החקיקה. במצב דברים בו העסקאות בוצעו בין שתי חברות שמניותיהן מוחזקות על ידי אותו בעל מניות, מתקיים אותו חשש בדבר ניגוד עניינים העלול להביא לכך שהעסקאות בין החברות הושפעו משיקולים של בעל המניות שמחזיק במניות שתי החברות. העוררת אינה חולקת שבעסקאות מעין אלו מועבר אליה הנטל להוכחת התקיימותו של קשר סיבתי (סעיפים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11-16 במסמך הנוסף). ראוי לציין כי הנימוק לנטרול העסקאות צוין במפורש בהחלטה בהשגה ולאורך כל הליך הערר העוררת נמנעה מלהציג אסמכתאות להוכחת קיומו של קשר סיבתי.

47. הקמת העוררת והפרדת הפעילות בין ייבוא המשקפיים לשיווק המשקפיים, אינה מקימה לעוררת זכאות נוספת למענקים במצב בו אין מחלוקת כי החברה הקשורה קיבלה מענקי הוצאות קבועות. העוררת אף לא הציגה ראיה כלשהי ממנה ניתן ללמוד כי חלה עליה בהוצאות הקבועות של החברה הקשורה מאז שהתווספה פעילות העוררת תחת אותה כתובת. העובדה שהחברה הקשורה פועלת להקמת חברות נוספות לצרכי הפרדת פעילות היבוא לשיווק אינה מקנה זכאות נוספת למענקים עבור כל חברה בנפרד. אף במידה והעוררת היתה מצליחה להוכיח קיומו של קשר סיבתי דין בין הירידה במחזור העסקאות לבין ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, דין הערר להידחות ולו מהטעם שהעוררת לא הצליחה להוכיח שנשאה בהוצאות קבועות כלשהן מעבר להוצאות בהן נשאה החברה הקשורה.

הבקשה למענק עומדת בניגוד לתכלית המענק, השתתפות בהוצאות קבועות

48. טיעון נוסף המצדיק את דחיית הערר הוא העובדה שתכלית המענק היא להשתתפות בהוצאות קבועות וזאת כאשר העוררת לא הוכיחה כי נשאה בהוצאות כלשהן. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. בדברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 צוין במפורש:

"4. סיוע לעסקים - הארכת מנגנון החזר הוצאות קבועות לעסקים אשר נפגעו ב־ 40% או יותר מהמחזור החודשי שלהם"

49. אמנם בחוק התכנית לסיוע כלכלי אין הגדרה מפורשת מהן "הוצאות קבועות" שמענקי הסיוע נועדו להשתתף בעדן. מדברי ההסבר לחוק ניתן ללמוד שאלו הוצאות שהעסק לא יכול להימנע מהן, גם כאשר פעילותו מופסקת או מוגבלת:

"עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, אולם ישנן הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה..." (ה"ח הממשלה תש"ף מס' 1341 עמ' 453).

50. בערר 1413-21 אכרם מחאג'נה, משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021) (להלן: "עניין מחאג'נה") קבענו שבמקרים בהם מדובר בעוסק שלא דיווח על הוצאות כלשהן בתקופת הזכאות מתן המענק מנוגד לתכלית החוק. עמדה זו מתיישבת עם עמדת הפסיקה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בנושא חוק מס רכוש הקובעת שאין מקום להתיר פיצוי לניזוק שלא בהתאם לתכלית המוגדרת בחוק:

"אין להכיר באפשרות של פיצוי מקום שלניזוק לא נגרם נזק שלשמו נועד הפיצוי. כאמור, תכלית החוק הינה לפצות בגין נזק שנגרם עקב אירועי המלחמה. החוק לא נועד לקבוע פיצוי בגין נזקים אחרים." (ע"מ (חי') 20479-05-10 חן מרגליות השקעות בע"מ נגד מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (פורסם בנבו, 22.11.2010, פסקה 15).

תיקון מאזני הבוחן בדיעבד, לאחר שנדחתה בקשת העוררת למענק

51. מהדו"ח הכספי לשנת 2020 ניתן ללמוד על הוצאות קבועות שלכאורה העוררת נשאה בהן בתקופת הזכאות (שירותים מקצועיים, חשמל, אחזקה ותיקונים, שכר דירה, מסים ואגרות תקשורת, משרדיות ואחזקת משרד). הוצאות אלה מסתכמות בסך פחות מ-300,000 ₪ לשנה וזאת כאשר המענק המבוקש על ידי העוררת עבור חודשיים הוא בסך 463,000 ₪!

למעלה מן הצורך, אף במידה והעוררת היתה עומדת בתנאי הזכאות למענק, היה מקום לבחון הוצאות קבועות ולהורות על שינוי המקדם לנוכח פער של למעלה מפי תשע בין ההוצאות הקבועות שניתן לייחס לעוררת על פי מאזן הבוחן לבין סכום המענק המבוקש.

52. במקרה זה המשיבה בחנה את הוצאותיה הקבועות של העוררת בשלב ההשגה. לאחר מתן ההחלטה בבקשה העוררת תיקנה את מאזני הבוחן תוך הגדלת ההוצאות בצורה ניכרת על מנת להצדיק את תשלום המענק. על פי מאזן הבוחן שהוצג למשיבה בשלב בחינת הבקשה למענק נמצא כי סך הוצאות הנהלה וכלליות מסתכם בסך 77,634 ₪ ואילו במאזן המתוקן ההוצאות גדלו לסך 690,132 ₪. לאחר הגשת ההשגה העוררת תיקנה את מאזן הבוחן לשנת 2020 תוך שהגדילה באופן משמעותי את הוצאותיה.

לדוגמא, הוצאות הפרסום עלו מסך 43,000 ₪ לסך 150,740 ₪. במאזן הבוחן המתוקן נכללו הוצאות שכלל לא צוינו במאזן הבוחן שנערך בשלב ההשגה. נוכח שינוי הנתונים במאזן הבוחן, ציינה המשיבה בהחלטה בהשגה כי מדובר ב"שינוי נתונים ובניפוח תשומות, ובשינוי בספרי התאגיד לצורך הגדלת סכום המענק. הוחלט להטיל קנס גירעון בשל הממצאים החמורים".

53. העוררת לא חלקה על כך שתיקנה את הוצאותיה בשלב ההשגה בצורה משמעותית. העוררת טענה כי מדובר בטעות שכיחה שנעשתה בתום לב ושאינה אמורה להשפיע על הזכאות למענק. במקרה זה התרשמנו כי אין המדובר בתיקון "שגרתלי". המדובר בשינוי נתונים קיצוני בפער עצום וזאת כשהעוררת לא נתנה כל הסבר המניח את הדעת לשינוי בנתונים. הגדלת סעיף הוצאות הנהלה וכלליות פי 9 במאזן הבוחן אינו דבר של מה בכך. מעבר לכך, העוררת נמנעה מלהגיש תצהירים מטעם המייצג שערך את מאזני הבוחן ולא הוצג הסבר בפני הועדה מדוע היה צריך לתקן את מאזני הבוחן בצורה קיצונית. ממצא נוסף זה מעמיד בספק את הנתונים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המפורטים במאזן הבוחן המתוקן ומחזקים את הנחת המשיבה בדבר הסתת הוצאות מהחברה הקשורה לעוררת במטרה לזכות במענקים.

54. בעניין מ.ע נקבע כי ירידת מחזורים שבאה לידי ביטוי בעסקה של חברה עם בעלי עניין, חשודה מראש ככזו שדרישת הקשר הסיבתי לא מתקיימת לגביה ועל מבקש המענק מוטל נטל מוגבר להראות כי ירידת המחזורים בעקבות ההשפעה הכלכלית של משבר הקורונה. העוררת לא עמדה בנטל הנדרש ולא הציגה ראיות כלשהן התומכות בדרישת הקשר הסיבתי. חמור מכך, העוררת לא נתנה כל הסבר לשינוי הנתונים במאזן הבוחן בשלב מתקדם של הליך ההשגה. שינוי נתונים במאזני הבוחן, הוצאת חשבוניות בדיעבד בגובה מאות אלפי ₪, בגין תשלום לכאורה של הוצאות קבועות, מצביעים על היעדר תום לב. התנהלות זו מעמידה בספק את טענות העוררת ומהווה נימוק עצמאי נוסף לדחיית הערר. מעבר לעסקאות בין בעלי עניין, יש להתייחס בזהירות לנתונים העולים מחשבוניות שהופקו בדיעבד וממאזנים ששונו לאחר דחיית הבקשה למענק, כפי שאירע לא אחת במקרה זה.

התייחסות לטענת העוררת לאיחור במתן החלטות בהשגה

55. העוררת הגישה השגה על ההחלטה בבקשה למענק ביום 24.3.21. המשיבה קיבלה החלטה בהשגה כעבור 249 ימים, ביום 28.11.21. 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";

56. בעניין ב.ג ביטחון נדונה סוגית משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בפסק הדין נקבע:

"מן הדברים שצוטטו לעיל מדיוני ועדת הכספים, עולה בבירור כי נציגי המשיבה עצמם גרסו כי המועד של 120 יום למתן החלטה 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 לפרשה כך שכל איחור, לרבות איחור משמעותי כבמקרה דנן, אינו מביא לתוצאה המשפטית של קבלת ההשגה."



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

57. בעניין ב.ג. ביטחון, בית המשפט בחן את תכלית ההסדר החקיקתי בהתאם להלכה שנקבעה בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר (פורסם בנבו, 20.5.2008)** (להלן: "**עניין ראש העין**"). בהתאם לכך, נקבע כי תכלית החקיקה היא מתן סיוע מענק באופן מהיר ויעיל, וספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמועד "מנחה בלבד". בעניין ב.ג. ביטחון צוין כי המשיבה לא טענה כי האיחור במתן ההחלטה בהשגה נבע מעומס והמשיבה אף לא הציגה נתונים כלשהם אודות היקף ההשגות שהוגשו לה כנימוק או צידוק לאיחור הניכר במתן ההחלטה בהשגה (פיסקה 92 לפסק הדין).

58. 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 עניין לנו במועדים מחייבים, שלהפרתם מתלווה בהכרח תוצאה משפטית, או שמא מדובר במועדים "מדריכים" בלבד, שמטרתם לתחום מסגרת של זמן ראויה, שנועדה לכוון את הרשות בפעילותה, אך שלחריגה ממנה אין תוצאה משפטית
מתחייבת

...

כאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, ולא נקבע בה כי לסטייה מן המועד תהיה השפעה כל שהיא על תקפותה 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)

59. בעמ"נ 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 15.07.2022) (להלן: "**עניין פודולסקי**") בית המשפט שב על קביעותיו בעניין ב.ג. ביטחון, שלא ניתן לראות את המועד הקבוע בסעיף 20(א) לחוק כמועד מנחה בלבד ומדובר במועד מחייב. עוד נקבע כי לאור העובדה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהמשיבה לא הגישה ערעור על פסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון היא אינה יכולה להתעלם ממנו. בניגוד לעניין ב.ג. ביטחון, במקרה זה המשיבה הציגה נתונים עובדתיים על העומס יוצא הדופן שהוטל עליה ובית המשפט קבע:

"אבהיר כי איני מקלה ראש בעומס המוטל על המשיבה. עם זאת, היא אינה יכולה לפטור עצמה מקיום הוראות החוק בגין כך. כאמור, חובתה של המשיבה למצוא את הדרכים והתקציבים להתמודדות עם מלוא המטלות והמשימות המונחות לפתחה, תוך עמידה בכללי המשפט המנהלי ובהוראות החוק.

...

גישת המשיבה למעשה מבקשת להביא לכך כי השלכות מחדליה יוטלו כולם על העוסק – ועם כך אין להסכין ואין להשלים. כפי שכבר הובהר, העוסק אינו פונה לקבל "נדבה" מרשות המיסים אלא פונה הוא לקבל מענק שהמחוקק קבע כי הוא זכאי לפנות ולבקש על מנת "להשאיר את הראש מעל למים".

60. יודגש כי בעניין ב.ג. ביטחון המחלוקת בין הצדדים היתה לגבי גובה המענק לו זכאית העוררת וזאת להבדיל מהמקרה שבפנינו, בו קיימת מחלוקת האם בכלל העוררת זכאית למענק. בעניין ארגינטרו קבענו כי יש לתת משקל משמעותי לחריגה מהמועד הקבוע בחוק בהתאם לעקרונות שנקבעו בעניין ראש העין ובעניין ב.ג. ביטחון. כאשר מדובר בעסק הזכאי למענק וקיימת מחלוקת לגבי גובה המענק, אין זה ראוי שהמשיבה תעכב קבלת המענקים החיוניים לשרידותם של אותם עסקים בשעת משבר כלכלי, רק בשל רצונה לבצע בדיקות נוספות וזאת תוך חריגה מהמועד הקבוע בחוק.

61. לאחר פסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון ועדות הערר קבעו כי לאיחור במתן ההחלטה בהשגה יש משקל משמעותי בביקורת על סבירות ההחלטה וזאת נוכח תכלית הסדר המענקים והרצון להעניק לעסקים סיוע מהיר ויעיל. בהקשר זה נקבע כי לא כל איחור במתן החלטה בהשגה יביא לפסילת ההחלטה [ראו ערר 21-1971 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.08.2022); ערר 22-1533 ערן מבל ארכיטקטורה ובנוי ערים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 02.08.2022) (להלן: "עניין ערן מבל"); ערר 21-1795 חיים ישראלי ובנוי בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 18.01.2022); ערר 21-1947 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 02.02.2022); ערר 21-1673 ת'קאפאת ויותר נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 07.06.2022); ערר 21-2133 אדיר מילר נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.02.2022)].

62. הן בעניין ב.ג. ביטחון והן בעניין פודולסקי, בית המשפט המחוזי לא התייחס לאיחור בהשגה כעילת סף, והורה על קבלת הערעורים רק לאחר שדן בטענות המערערים לגופו של עניין ומצא אותן מוצדקות (ראה עניין מבל לעיל). ראוי לציין כי בעניין פודולסקי בית המשפט הבהיר כי משמעות פסק הדין אינה קבלה אוטומטית של כל ערר בו התקיים איחור במתן ההחלטה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהשגה, אלא רק מקרה שבו מתקיים "איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, בשים לב לנסיבותיו הפרטניות של כל מקרה"

63. אנו שותפים לעמדת הועדה בעניין עררן מבל שקבעה:

"הלכה למעשה, נראה כי יש לייחס משקל משמעותי לשאלה האם התקיים איחור בשלב ההשגה, וכן למשך האיחור, אך לא ניתן לומר כי הפסיקה צריכה להיות אוטומטית, ובכל מקרה יש לדון בעילות הזכאות ובטענות הצדדים כשלעצמן."

64. עמדה זו מתיישבת עם עמדת בתי משפט מחוזיים שדנו בערעורים על החלטות ועדות הערר ולא קיבלו את הערעורים על אף איחורים משמעותיים במתן החלטות בהשגות [ראו עמ"נ 68282-03-22 המבורג הפקות תל אביב נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.07.2022) ועמ"נ 24028-12-21 אכרם מחאג'נה, משרד עורכי דין נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 05.04.2022)]. גם בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.06.2022) נדונה סוגיית האיחור במתן החלטה בהשגה. המדובר באותו מותב שדן בעניין ב.ג ביטחון ועניין פודולסקי. במקרה זה בית המשפט הורה על חיוב המשיבה בהוצאות. בפסק הדין לא נקבע כי דין הערעור להתקבל רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה.

65. לאחר שבחנו את טענות הצדדים ובנסיבות הספציפיות של מקרה זה, הגענו למסקנה כי אין מקום להורות על קבלת הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. במקרה שבפנינו לא רק שהעוררת לא ניזוקה בשל האיחור במתן החלטה בהשגה אלא ההפך מכך. על אף החלטת המשיבה העוררת המשיכה להחזיק במקדמות בסך שלמעלה מ 278,000 ₪ וזאת כשהיא אינה זכאית לכך. העוררת גם לא מילאה אחר החלטת המשיבה המורה לה להשיב את המקדמות. בנסיבות העניין, ניתן 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)). לאור העובדה שהרשות חרגה מהמועד הקבוע בחוק תובא בחשבון באופן שבו העוררת לא תחויב בהוצאות בגין ערר זה ואף תובא בחשבון לגבי סכום המקדמות אותו תידרש להשיב.

אישור מענק לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020

66. מעיון בפלט המענקים שצורף לערר עולה כי העוררת קיבלה מענק לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 בסך 102,937 ₪. במהלך הדיון ביקשנו מהמשיבה להבהיר מדוע לא הורתה על השבת המקדמות כספי המענק לתקופת זכאות זו כפי שעשתה במקרה שבפנינו. המשיבה השיבה כי מאחר ומדובר בתקופת הזכאות הראשונה, הרבה מהבקשות לא עלו לבדיקה. טענה נוספת היא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שוועדות קבעו שיש להתייחס למענקים מכוח החלטת הממשלה בגישה מקלה יותר. עוד טענה המשיבה כי הוראת סעיף 8(2) נכללה בחוק ולא בהחלטת הממשלה ולכן במקרה זה היא חזקה חלוטה ואילו לגבי תקופת מרץ אפריל היא בגדר חזקה הניתנת לסתירה (עמ' 16-13 לפרוטוקול וסעיף 5 לתגובת המשיבה מיום 1.5.22).

67. נוכח עמדת המשיבה אין מקום שנביע עמדתנו לגבי זכאות העוררת למענק לתקופת זכאות זו. ראוי לציין שאין בעובדה שלעוררת אושר מענק לתקופת זכאות אחת כדי ליצור הסתמכות לתקופות זכאות אחרות. במקרה זה המדובר במענק מכוח החוק ואילו המענק לתקופת מרץ-אפריל 2020 הוא מכוח החלטת הממשלה. לא קיימת הלימה בין הוראות החלטת הממשלה ולחוק ומכאן שייטכן ועוסק יהיה זכאי למענק רק מכוח החלטת הממשלה או להפך.

הבקשה לביטול קנס הגירעון

68. בסעיף 48 לכתב הערר התבקשה הועדה להורות על ביטול קנס הגירעון.
69. כפי שהובהר במהלך הדיון ואף בתגובה המשלימה מטעם המשיבה מיום 1.5.22 עד למועד זה לא ניתנה כל החלטה המורה על הטלת קנס גירעון.
70. סעיף 18 (ב) לחוק מאפשר למנהל להורות על הטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר אם העוסק לא הוכיח להנחת דעת המנהל שלא התרשל בעריכת התביעה שהגיש למענק. במקרה שבפנינו לא התקבלה כל החלטה על ידי המנהל לעניין הטלת קנס ועל כן אין הועדה יכולה לבחון את סבירות ההחלטה ולהורות על ביטולו.
71. אף במידה והמשיבה תחליט בעתיד על הטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, עליה לאפשר לעורר להניח את דעת המנהל שלא התרשל בהגשת התביעה למענק. זכות זו צריכה להינתן טרם מתן החלטה המורה על הטלת הקנס. מעבר לכך, על החלטה זו באפשרות העוררת להגיש ערר נוסף לוועדה.
72. הבקשה לביטול הקנס הקדימה את זמנה ואין הועדה מוסמכת להורות על ביטולו.

התנהלות העוררת

73. ראוי לציין את התנהלותה החריגה של העוררת לאורך ניהול הערר. העוררת נמנעה מלצרף מסמכים מהותיים לבירור הערר. על אף מתן מספר החלטות על ידי הועדה העוררת נמנעה מלצרף את כל המסמכים שנדרשה להמציא. יתרה מכך, העוררת לא אחת העלתה טיעונים ומסמכים ללא קבלת אישור הועדה, באופן שהצריך תגובות חוזרות ונשנות מצד המשיבה. במהלך הדיון העוררת העלתה טיעונים חדשים שלא היתה מניעה להעלותם כבר בשלבים מוקדמים. אף לאחר הדיון, העוררת ניצלה את החלטת הועדה לשם העלאת טיעונים נוספים תוך הרחבת חזית. פעם אחר פעם הועדה נהגה עם העוררת לפני משורת הדין וזאת על מנת שלא לקפח את זכויותיה. בהקשר זה ראוי להפנות לעמדתה "הפתלתלה" של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת במסמך הנוסף, שמחד, העוררת חזרה בה מטענותיה וביקשה להפחית את החזר המקדמות ומנגד, באותו מעמד שבה על אותם טיעונים מדוע היא זכאית למענק ואין מקום להחריגה לפי סעיף 8(2) לחוק. אלמלא האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה היה מקום להורות על דחיית הערר וחיוב העוררת בהוצאות משמעותיות.

סוף דבר

74. אנו קובעים כי העוררת אינה זכאית למענק לתקופת זכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. לאור הנימוקים שפורטו לעיל, העוררת תשיב למשיבה סך 260,000 ₪ מסך המקדמות ששולמו לה עבור תקופת זכאות זו. סכום זה ישולם למשיבה בתוך 30 ימים מהיום כשהם נושאים הפרשי הצמדה מיום 28.11.21 ועד למועד התשלום המלא בפועל. 75. בנסיבות, אנו מורים על סגירת תיק הערר ללא צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, י"א תשרי תשפ"ג, 06/10/2022, בהעדר הצדדים.


חגית יחיא ראד, רו"ח
חבר הוועדה


ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה