מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לפני כבוד חברי הוועדה:
שירה שגיא, עו"ד - יו"ר
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

ערר 1303-21
ערר 1304-21
ערר 1512-21
ערר 1526-21
ערר 1527-21
ערר 1645-21
ערר 1646-21

העוררת: **בסמרקט בע"מ מס' 515914901**
באמצעות עו"ד יאיר בנימיני

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

<u>החלטה</u>

פתח דבר

1. בפנינו שבעה עררים שהגישה העוררת המתייחסים לשבע מתוך שמונה תקופות הזכאות עבורן ניתן לקבל מענק השתתפות בהוצאות קבועות. שישה מתוך שבעת העררים מתייחסים להחלטות המשיבה ביחס לתקופות הזכאות שבין מאי 2020 ליוני 2021, וזאת בהתאם לסמכותה לפי פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף- 2020 (להלן: **"החוק"**). ערר 1303-21 מתייחס להחלטה שהתקבלה בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 מיום 24/04/2021 (להלן: **"החלטת הממשלה"**), ביחס לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2020.
2. שבעת העררים ניתנים לחלוקה לשלוש קבוצות כדלקמן:
   א. עררים 1303-21 ו- 1304-21 – המתייחסים לתקופות הזכאות מרץ אפריל 2020 ומאי יוני 2020 (בהתאמה). להלן יכונו "העררים המוקדמים".
   ב. ערר 1526-21, 1527-21 ו- 1512-21 – המתייחסים לתקופות הזכאות יולי אוגוסט 2020, ספטמבר אוקטובר 2020 ונובמבר דצמבר 2020 (בהתאמה). להלן יכונו "העררים המאוחרים".
   ג. ערר 1646-21 ו- 1645-21- המתייחסים לתקופות הזכאות ינואר פברואר 2021 ומרץ אפריל 2021 (בהתאמה). להלן יכונו "עררי 2021".
3. יחד עם כל אחד מהעררים, העוררת הגישה בקשות לקיום הדיון בדלתיים סגורות ואיסור פרסום. ביחס לכל אחת מהבקשות הוחלט כי הדיון יתקיים בדלתיים סגורות וכי פרסום ההחלטה הסופית בכל אחד מהעררים יושהה למשך שבעה ימים, בהם תוכל העוררת להגיש בקשה להסתרת פרטים ספציפיים במידת הצורך.

4. ביחס לעררים המוקדמים והעררים המאוחרים התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים ביום 09/09/2021. ביחס לעררי 2021, שצורפו לעררים המוקדמים והמאוחרים, לאחר בחינת הטענות והחומרים שהוגשו, הגענו לכלל מסקנה כי ניתן לקבל החלטה על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד ואין בכך כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים בהתאם לתקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020.

<u>השתלשלות העניינים שקדמה להגשת העררים</u>

5. בהתאם לכתבי הערר, העוררת הוקמה בסוף שנת 2018 והיא עוסקת בשיווק, קניה, מכירה, יבוא ויצוא של אוטובוסים ומיניבוסים. לפני הקמת העוררת, מנכ"ל ובעלי העוררת עסק בתחום במסגרת חברת צומת אוטובוסים בה היה שותף יחד עם אביו. במהלך השנים 2020 ו-2021 ניתן לראות כי החברות מקיימות קשרים עסקיים (ככל הנראה מוכרות וקונות אוטובוסים זו מזו), ובכתב הערר אף צוין כי בעליומנכ"ל העוררת המשיך לסייע לאביו בתיווך עסקאות בחו"ל ביחס לסחורה שהיתה בבעלות צומת אוטובוסים.
6. בחודש מאי 2020 העוררת הגישה בקשה למענק עבור החודשים מרץ אפריל 2020. באותה העת לא העוררת לא קיבלה כל החלטה בעניין, אך הועבר לחשבונה סכום כסף. בדיעבד התברר כי בשל תקלה ההחלטה בבקשה למענק לא נשלחה. יצוין, כי הסכום שהועבר אינו שווה לסכום לו העוררת היתה זכאית בהתאם לנתוני הבקשה שהגישה אך בהעדר החלטה הפער בין הסכומים לא הוסבר לעוררת.
7. בחודש אוגוסט 2020 העוררת הגישה בקשה למענק עבור החודשים מאי יוני 2020. בסמוך להגשת הבקשה, התחוור לנציג העוררת כי הנתונים שהזין בטופס הבקשה אינם מדויקים שכן לא כללו את עסקאות העוררת בחו"ל אלא רק את הכנסותיה מעסקאות בישראל. יוסבר כי בהשמטת הכנסות העוררת מעסקאות בחו"ל יש כדי להשפיע באופן משמעותי על גובה המענק לו תהיה זכאית. במצוות גורמי המשיבה, עוד לפני שהתקבלה החלטה בבקשה, נציג העוררת הגיש "השגה" לצורך תיקון הנתונים בטופס. לאחר קבלת כספי המענק כפי שחושבו בהתאם לנתונים השגויים שצוינו בבקשה, התקיימו חילופי דברים בין נציגת המשיבה לבין נציג העוררת.
8. החלטת המשיבה מיום 02/05/2021 דחתה את ההשגה שהוגשה ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 ולעוררת חושב מענק בהתבסס על הנתונים השגויים שצוינו בטופס. על החלטה זו הוגש ערר 1304-21.
9. למחרת היום נשלחה לעוררת הודעה הנושאת את הכותרת "בקשה למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות – החלטה בהשגה" ולפיה המשיבה החליטה לשנות את ההחלטה בבקשה למענק עבור החודשים מרץ אפריל 2020, כך שגם המענק לחודשים אלה יחושב בהסתמך על הכנסותיה החייבות במע"מ – כלומר הכנסותיה מעסקאות שנערכו בישראל וללא ההכנסות מעסקאותיה בחו"ל. כפי שהתברר בהליך שבפנינו, החלטה זו לא היתה החלטה בהשגה (שכן

לא הוגשה השגה) אלא החלטה המתקנת את החלטתה הראשונה של המשיבה ביחס לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2020. על החלטה זו הוגש ערר 1303-21.

10. בסך הכל, עבור שתי תקופות זכאות אלה, אושר לעוררת תשלום בסך של 54,082 ₪, שהוא למעשה סך כל התשלומים שאושרו לעוררת. על מנת לסבר את האוזן יצוין כי אילו המענקים היו מחושבים בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק ובהחלטת הממשלה, העוררת היתה זכאית למענקים בסך העולה על 2 מיליון ₪.
11. בחודשים אוקטובר 2020, דצמבר 2020 וינואר 2021 העוררת הגישה בקשות למענק ביחס לתקופות יולי אוגוסט 2020, ספטמבר אוקטובר 2020 ונובמבר דצמבר 2020. בקשות העוררת נדחו והיא הגישה השגות על החלטות הדחיה. בהחלטה בהשגות נימקה המשיבה את דחיית הבקשות בכך שכיוון שלעוררת לא היו הכנסות וחלה ירידה בהוצאותיה המדווחות למע"מ, ולכן יש לראותה כעסק שנסגר וככזה כעסק שאינו זכאי למענק, וזאת בהתאם להגדרת המונח "עוסק" (שהוא הזכאי למענק) שבסעיף 7 לחוק. יצוין, כי ביחס לתקופות הזכאות יולי אוגוסט 2020 וספטמבר אוקטובר 2020 אף צוין כי לפנים משורת הדין נבחנו הוצאותיה הקבועות של העוררת, ונמצא כי המענקים שאושרו עבור תקופות הזכאות המוקדמות (מרץ עד יוני 2020) גבוה משמעותית מסך ההוצאות הקבועות לכל שנת 2020 ועל כן העוררת אינה זכאית למענק נוסף. על החלטות אלה הוגשו עררים 1526-21, 1527-21 ו-1512-21.
12. בחודשים מרץ 2021 ויוני 2021 העוררת הגישה בקשות ביחס לתקופות ינואר פברואר 2021 ומרץ אפריל 2021. גם בקשות אלה נדחו, מהטעם שיש לראות את העוררת כעסק שנסגר. בהחלטות אלה גם צוין כי העוררת התבקשה להעביר חומר הנהלת חשבונות לצורך בחינת הזכאות למענק וחומרים כאמור לא הועברו. על החלטות אלה הוגשו עררים 1646-21 ו- 1645-21.
13. ניתן לראות כי יש מן המשותף בין החלטות המשיבה ביחס לתקופות הזכאות השונות, ובהתאם לכך יש מן המשותף גם לטענות הרבות של העוררת בעררים שונים. לטובת נוחות הקריאה, ההתייחסות לטענות שהועלו בעררים השונים תיעשה באופן נושאי כך שביחס לכל נושא יוצגו טענות הצדדים בעררים השונים ולאחריהם הכרעת הוועדה בנושא שבמחלוקת. נפתח בתשתית המשפטית הצריכה לענייננו, ולאחר מכן תידרש לטענות המרכזיות שהועלו בכתבי הטענות ובדיון שהתקיים בפנינו.

<u>התשתית המשפטית</u>

14. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה. לצורך בלימת התפשטות הנגיף הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל המגבלות שהוטלו, קיבלה הממשלה ביום 24/04/2020 את החלטת הממשלה שמסדירה את חלוקת המענקים עבור החודשים מרץ-אפריל 2020.

15. בהמשך לכך, ביום 29/07/2020 פורסם החוק ובו פרק ו' שעניינו מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות. החוק מסדיר את חלוקת המענקים מחודש מאי 2020 ועד לחודש יוני 2021, בשינויים מסוימים.
16. תכלית החוק כפי שמשתקפת גם במטרת המענק היא להגיש סיוע לעסקים, אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בנשיאה בהוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן על אף הירידה בפעילות כגון שכירות, ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה (וראו את הפתיחה להחלטת הממשלה וכן דברי ההסבר לחוק –הצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף- 2020, הצ"ח הממשלה, 1341, בעמ' 453 (להלן: "**הצעת החוק**") וכן ערר 1240-21 **חבל ארץ אסטרטגית נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים** (15/11/2021, פורסם באתר הוועדה) פסקאות 30 ו- 31 להחלטה; ערר 1030-21 **א.ל. ניהול אולמות חתונה בע"מ נ' רשות המסים** (25/03/2021, פורסמה באתר הוועדה); מעתה ואילך, כל החלטות הוועדה פורסמו באתר הוועדה והדבר לא יצוין במפורש ביחס לכל החלטה).
17. החלטת הממשלה וגם החוק קובעים את התנאים לחלוקת המענק ואת הדרך לקביעת גובה המענק. שלושה מתנאי זכאות הם הרלבנטיים לענייננו.
18. תנאי ראשון הוא היכללות במונח "עוסק" המוגדר בהחלטת הממשלה ובחוק. "עוסק" הזכאי למענק הוא "חייב במס" כמשמעו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 למעט החריגים המפורטים בסעיף. בין החריגים הללו נכללת ההחרגה המתייחסת לתאגיד או עוסק שדיווח על סגירת עסקו לפי יום 01/03/2020 (פסקה 10 להגדרת "עוסק" בסעיף 5 להחלטת הממשלה) או לפני תקופת הזכאות (פסקה 8 להגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק). בנוסח החוק נוספה להחרגה זו סיפא, כדלקמן: "**לעניין זה, יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על סגירת עסקו;**".
19. התנאי השני לצורך גיבוש זכאות למענק הוא ירידת מחזורי העסקאות של מבקש המענק, בשיעור הקבוע בסעיף 1(ב) להחלטת הממשלה וסעיף 8(2) לחוק. שיעור ירידת המחזורים המקנה זכאות למענק משתנה בין תקופות הזכאות השונות.
20. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בחודשים עבורם מבוקש המענק (להלן: "**תקופת הזכאות**") לבין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בחודשים המקבילים בשנת 2019 (להלן: "**תקופת הבסיס**"). מעיון בדברי ההסבר לחוק עולה כי בחינת שיעור ירידת המחזורים "נועד למדוד את ירידת מחזור העסקאות ביחס לתקופה שבה העסק פעל שלא בהשפעתו הכלכלית של נגיף הקורונה". כלומר, ההשוואה מניחה שאלמלא משבר הקורונה מחזור עסקאותיו של העסק בתקופת הזכאות היו כמחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס.
21. תנאי הזכאות השלישי הרלבנטי לענייננו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה ובסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי הירידה במחזורי העסקאות נגרמה

מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. כלומר, הדרישה היא כי יש קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.

22. בדרישת הקשר הסיבתי יש כדי להגשים את אחת מתכליותיו הבסיסיות של החוק כפי שהוצגו לעיל, שהיא שהמענק יינתן בשל משבר הקורונה ולא עקב קיומו של פער טכני בין הדיווחים בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות למענק (ראו לעניין זה קביעת הוועדה בערר 1005-21 **טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים** (09/03/2021)). דרישה זו הולמת גם את ההנחה שהוצגה לעיל – כי אלמלא משבר הקורונה מחזור עסקאותיו של מבקש המענק היה דומה למחזור עסקאותיו באותה התקופה בשנה שקדמה לה.

23. ביחס לדרישת הקשר הסיבתי נקבע בהחלטות ועדת הערר כי הנטל להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי מוטל על העורר, אך ככלל תעמוד הנחה עובדתית הניתנת לסתירה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי (וראו למשל ערר 1026-21 **נתי זיו – סטודיו נתי זיו בע"מ נ' רשות המסים** (05/05/2021), ובייחוד סעיפים 21 עד 25). עמדה זו תואמת את הפסיקה הקיימת ביחס למנגנוני פיצוי בעלי מאפיינים דומים למנגנון הקבוע בחוק (וראו ע"מ 23693-12-13 **נגב מינרלים תעשייתיים נ' מס רכוש באר שבע** (ניתן ביום 18/02/2016, פורסם בנבו) וכן רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (ניתן ביום 18/04/20216, פורסם בנבו).

24. שאלת הקשר הסיבתי יכולה להתעורר מקום בו עולה הספק האם אירוע אחר הוא שגרם לירידת המחזורים (לדוגמא, במצב של שינוי מתכונת הפעילות של מבקש המענק או פיצול הפעילות לשני עסקים נפרדים), אך היא גם יכולה להתעורר לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, מקום בו עולה הרושם כי ירידת המחזורים נגרמה מסיבות אחרות או <u>גם</u> מסיבות אחרות.

25. אם נמצא שמבקש המענק זכאי למענק, גובה המענק נקבע בהתאם לנוסחה שהיא מכפלה של רכיבים כמפורט בסעיף 2 להחלטת הממשלה ובסעיף 9 לחוק: (א) מחזור העסקאות בתקופת הבסיס (חודשי הפעילות המקבילים בשנת 2019 לחודשי הפעילות עבורם מבוקש המענק); (ב) מקדם שנקבע בהתאם לשיעור ירידת המחזורים בהשוואה בין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס לבין מחזור העסקאות בתקופה עבורה מבוקש המענק; (ג) במקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות.

26. מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות אף הוא תוצר של נוסחה, כמפורט בהגדרה שבסעיף 5 להחלטת הממשלה וסעיף 7 לחוק. על אף שהחלטת הממשלה והחוק מגדירים כיצד לחשבו, במקרים מסוימים למשיבה יש סמכות לשנות את גובה המקדם ובהתאם לכך לשנות את גובה המענק שישולם למבקש המענק.

<u>עמידה בדרישת הקשר הסיבתי</u>

27. כפי שתואר לעיל, ביחס לשתי תקופות זכאות אלה המשיבה החליטה כי יש לראות רק את הכנסות העוררת מעסקאות בישראל כעסקאות הנכללות בתקופת הבסיס (להלן: "**ההכנסות**

החייבות"). זאת, על אף שעיקר הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 (ובחציה הראשון של 2019 בפרט) התקבלו מעסקאות בחו"ל (להלן: "**ההכנסות הפטורות**").

28. בהחלטת המשיבה ביחס לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2020 נקבע כי הסיבה לשינוי במחזור תקופת הבסיס היא כי "**לחברה ירידה בהכנסות הפטורות החל מחודש 07/2019 – ירידה זו התחילה לפני הקורונה וללא קשר לקורונה. לכן מחזור 03+04/2019 נקבע ללא ההכנסות הפטורות.**

יש לציין שהחברה לא דיווחה למע"מ על כל הכנסותיה בתקופה 03+04/2020 כמו חשבונית מספר 279 ע"ס 100 אלף ₪ אשר הופקה ללקוח *. חשבונית זו נלקחה בחשבון בעת קביעת מחזור תקופת הזכאות**".

29. קביעה דומה מופיעה בהחלטת המשיבה ביחס לתקופת הזכאות מאי יוני 2020, בצירוף הקביעה כי לא ניתן להסתמך על דיווחי החברה בקביעת גובה המענק. נעיר כבר כעת, כי בפי העוררת היו טענות בדבר הקביעה כי לא ניתן להסתמך על דיווחיה למע"מ, והמשיבה בחרה שלא להתייחס לטענות העוררת בעניין זה, ומשכך אנו רואים אותה כמי שלא עומדת על נימוק זה.

30. לטענת העוררת, לא היה מקום להבחין בין הכנסותיה בשל עסקאות בחו"ל לבין הכנסותיה בשל עסקאות בישראל, שכן היא עסק אחד הפעיל בארץ ובחו"ל גם יחד. טענה זו נסמכת על דו"חותיה הכספיים של החברה שאף הם אינם מבחינים בין הכנסותיה בישראל לבין הכנסותיה מחו"ל.

31. כן עומדת העוררת בכתבי הערר השונים על הפגיעה שנגרמה לה ממשבר הקורונה, שהוביל להאטה בעסקאות. בתמיכה לכך פירטה העוררת על מגעים שהתקיימו בין בעלי ומנכ"ל העוררת לבין לקוחות פוטנציאליים שונים לפני משבר הקורונה, במהלכו ועד לחודש מאי 2021.

32. כן מציינת העוררת כי כיוון שמדובר בעסקאות גדולות מאוד, אין ציפייה כי עסקאות ייסגרו על בסיס חודשי אלא אחת למספר חודשים, ובהתאם גם המגעים לצורך סגירת עסקה והמשא ומתן יכולים לארוך חודשים ארוכים.

33. לפיכך, נטען כי הכנסות החברה הן באופן מובנה תנודתיות, אך אין בכך כדי להצדיק שלא להתחשב בהכנסותיה בשל עסקאותיה בחו"ל בשנת 2019 שכן הדבר מהווה פיצול מלאכותי.

34. בכתב תשובתה, עמדה המשיבה על כך שרוב הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 היו מעסקאות בחו"ל, ואולם כל ההכנסות מעסקאות בחו"ל דווחו בחציון הראשון של שנת 2019, כך שהחל מחודש יולי 2019 לא דווחה כל הכנסה מחו"ל ובהתאם לכך גם מחזור הכנסותיה של העוררת ירד באופן משמעותי. זאת, על אף שהכנסותיה מעסקאות בישראל דווקא עלו בחציון השני של שנת 2019.

35. במצב דברים זה, הרי שירידת הכנסותיה של העוררת מעסקאות בחו"ל לא היתה יכולה להיגרם בשל משבר הקורונה ולפיכך לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת מחזורים זו לבין משבר הקורונה, שהוא אחד מתנאי הזכאות למענק.

36. כן מציינת המשיבה כי על אף מגעים שהתקיימו ביחס לעסקאות בחו"ל בשנת 2019 ובשנת 2020, לא נסגרה אף לא עסקה אחת בחו"ל, וזאת למעט שתי עסקאות זניחות בהיקפן בספטמבר-אוקטובר 2019 ובחודש מרץ 2020.
37. בנסיבות אלה, בהן במשך שמונה חודשים (מיולי 2019 ועד לפברואר 2020) לא נחתמו עסקאות בחו"ל, לא ניתן להניח כי בהמשך שנת 2020 הכנסותיה בתחום זה היו צפויות להיות דומות בהיקפן דווקא לעסקאות שנערכו בחציון הראשון של 2019 או ב- 2019 כולה.
38. נוכח כל האמור, וכדי לא לשלול לחלוטין את זכאותה של העוררת למענק, המשיבה ערכה חישוב חלופי המתבסס על מחזור עסקאותיה החייבות של העוררת (קרי, ההכנסות שהתקבלו מהכנסות בעסקאות בישראל), שהיה יציב יותר לאורך השנה.
39. כן יצוין כי בכתבי תשובה מאוחרים יותר המשיבה טענה כי גם אם היה מקום שלא לפצל בין שני תחומי הפעילות, הרי שהכנסות העוררת עד ליולי 2019 היו כחמש שישיות מסך כל הכנסותיה בשנת 2019 בעוד שההכנסות מיולי עד דצמבר 2019 היוו כשישית בלבד, ובכך היה כדי להעיד על מגמת ירידה שהצדיקה חישוב חלופי. יצוין כי חישוב חלופי שהיה מתבסס על הכנסות העוררת בחציון ב' של שנת 2019 היה מוביל לקביעת מענקים קטנים אף יותר.
40. **הכרעה** - כזכור, אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי ירידת המחזורים נגרמה בשל משבר הקורונה. לעניין זה קיימת הנחה עובדתית ניתנת לסתירה כי ירידת המחזורים נגרמה בשל משבר הקורונה, אולם בהינתן עובדות או נתונים המערערים את ההנחה העובדתית, על מבקש המענק להוכיח כי ירידת המחזורים לא נגרמה מהמשבר.
41. במקרה שלפנינו, מצאנו כי החזקה העובדתית הניתנת לסתירה התערערה הן לעניין הסיבה לירידת המחזורים (מקום בו ירידת המחזורים החלה חודשים לפני המשבר), והן לעניין האופן שבו יש לכמת את ירידת המחזורים שנגרמה בשל משבר הקורונה.
42. זאת, מפני שלא את כל ירידת המחזורים ניתן לייחס למשבר הקורונה, ודומה כי אפילו קשה לייחס את רוב ירידת המחזורים למשבר. לעניין זה נציין כי מעיון בדיווחי העוררת למע"מ במהלך שנת 2019 ניתן לראות מגמת ירידה רציפה למדי, וזאת עד לחודש פברואר 2020 (כולל), למעט עליה קלה בחודשים נובמבר דצמבר 2019. בנסיבות אלה, ובהעדר דיווחים על שנים קודמות (מפני שהעוררת הוקמה רק בסוף שנת 2018), לא ניתן להעריך בבטחון מה היתה הסיבה לירידת המחזורים.
43. לעניין זה אף נעיר כי לדעתנו לא ניתן להקיש ממחזור העסקאות של חברת צומת אוטובוסים שבבעלות אביו של בעלי ומנכ"ל העוררת, לעניין היקף העסקאות הצפוי בעוררת בשנת 2020 וזאת מפני שמלכתחילה הקמת העוררת נועדה כדי לשנות את מתכונת הפעילות כך שתהיה שונה מזו של צומת אוטובוסים. נוסף על כך, גם אילו היינו מבקשים ללמוד מדו"חות חברת צומת לענייננו, מעיון בדו"חות החברה למע"מ לשנים 2017 ו- 2018 עולה כי הכנסות החברה היו תנודתיות ברמה השנתית; כך, הכנסות חברת צומת ב- 2018 היו פחות מחצי מהכנסות החברה בשנת 2017; אם נקיש מכך לענייננו, לא ניתן לדעת האם במצב דברים "רגיל" (אלמלא המשבר) ירידת המחזורים החריפה בסוף שנת 2019 ובתחילת שנת 2020 היתה חלק מהתנודתיות הקיצונית הרגילה או שנבעה מסיבה אחרת. כן יוער כי מעיון בדו"חות אלה עולה

כי הגם שאף הם תנודתיים, דומה כי בעוצמה פחותה מהתנודתיות שבמחזורי העוררת בשנת 2019.

44. לאחר שנמצא כי ההנחה העובדתית בדבר קשר סיבתי התערערה, הנטל להראות כי ירידת המחזורים נגרמה בשל הקורונה עובר לכתפי העוררת. כלומר, על העוררת להראות כי מחזור עסקאותיה בחודשים עבורם התבקש מענק היה צפוי להיות דומה למחזור העסקאות בחודשים המקבילים בשנת 2019 אלמלא משבר הקורונה.
45. לאחר עיון בטענות העוררת והחומרים שהוגשו בתיק, הגענו לכלל מסקנה כי העוררת לא הרימה את הנטל כנדרש. זאת, במיוחד כשירידת המחזורים נמשכת באופן רציף לאורך כל שנת 2020 וכן לפחות עד לחודש יולי 2021 (למעט הכנסה בסך של פחות מאחוז מסך מחזורי העוררת בשנת 2019 בחודש מאי 2021) גם בתקופות בהן היו הקלות במגבלות וכיו"ב.
46. עיקר טענתה של העוררת נסמכה על פירוטי שיחות שנערכו בין מנכ"ל ובעלי העוררת לבין לקוחות פוטנציאליים – מוכרי ורוכשי אוטובוסים ומיניבוסים. ואולם, ברשימה הארוכה של המגעים שהתקיימו בין מנכ"ל ובעלי העוררת לבין לקוחות פוטנציאליים שונים, העוררת לא הפנתה אף לא פעם אחת למקרה בו הסיבה המפורשת לכך שהעסקה לא צלחה היתה משבר הקורונה ואף לא טענה זאת באופן קונקרטי ביחס לאף לא אחת מהעסקאות שלא צלחו. יתרה מכך מהדוגמאות הרבות אליהן הפנתה העוררת עולה כי גם מגעים לעסקאות שהחלו בשנת 2018 ו- 2019 לא הבשילו לכדי עסקה (וראו לדוגמא המגעים המתייחסים לנספחים 11 עד 15 ו- 17 לערר 21-1303).
47. מצד שני העוררת מתארת מספר הזדמנויות בהן פנו אליה לצורך היתכנות לביצוע עסקה בזמן משבר הקורונה (נספחים 19, 20, 27-31 לערר 21-1303). מכך ניתן להבין כי גם בתקופת המשבר הביקוש לא נעלם לחלוטין, ועל אף זאת עסקאות לא הושלמו למעט עסקאות קטנות מאוד. בחלק מהמקרים אף צוין במפורש הסיבה לכך שהעסקה לא הושלמה היתה אחרת – למשל צפי להליך רישום ארוך של האוטובוסים במדינת יעד אחת (נספח 33 לערר 21-1503) או עלויות המכס במדינת יעד אחרת שהפכו את העסקה ללא כלכלית (נספח 38 לערר 21-1503).
48. במצב דברים זה, אין כל ודאות מה הסיבה האמיתית לירידת המחזורים – האם תקופה שבה עסקאות לא צלחו או שמא משבר הקורונה. לכך מצטרף חוסר ודאות לגבי מה הוא צפי ההכנסות הריאלי של העוררת לתקופות הזכאות. במילים אחרות, שאלת הקשר הסיבתי שמתעוררת אינה רק לעניין היקף הפגיעה בשל משבר הקורונה, אלא לעניין עצם קיומה של פגיעה; בנסיבות שתוארו לעיל, עמדת העוררת לפיה **כל** ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה מעלה קושי ממשי. לעניין זה, גם אם נקבל את טענת העוררת כי טיב העסק הוא כזה שמתקיימות 3-4 עסקאות מרכזיות בשנה וכי הן מתפרשות על פני מספר חודשים, הרי שהעדר העסקאות המשמעותיות נמשך זמן רב יותר. מעבר לכך, הדבר עומד בסתירה לנתוני העוררת עצמה בשנת 2019.

49. על רקע חוסר ודאות זה המשיבה החליטה לחשב את המענק שלא בהתאם לדיווחי העוררת למע"מ כפי שהם אלא בהסתמך על דרך חלופית, והחלטה זו היתה החלטה מיטיבה עם העוררת, נוכח הקשיים עליהם הצבענו.
50. סוגיית הקשר הסיבתי רלבנטית לכל שבעת העררים שכן מדובר בתנאי זכאות החל בכל תקופות הזכאות שכן גם במקרה בו נימוק המשיבה כי העוררת אינה זכאית למענק מפני שיש לראותה כעסק סגור היה נדחה, עדיין היה עלינו לבחון את התקיימותם של תנאי הזכאות הקבועים בחוק ובהחלטת הממשלה. ואמנם, העוררת טענה אודות קיומו של קשר סיבתי בכל אחד מכתבי הערר שהוגשו.
51. באשר לגובה המענק שנקבע, על אף שניתן לתהות אודות בחירתה של המשיבה דווקא בחישוב בו בחרה, משמצאנו שאין מקום להתערב בהחלטת המשיבה לערוך חישוב חלופי, ומשבחנו את טענות העוררת בדבר ההוצאות אותן יש לראות כקבועות ומצאנו כי המענק ששולם מגשים את תכלית החוק ומכסה את כלל הוצאותיה הקבועות של העוררת, לא מצאנו מקום להתערב בסכום שנקבע.

<u>הוצאותיה הקבועות של העוררת</u>

52. כזכור, סך המענקים ששולמו לעוררת עומד על 54,082 ₪. לאחר שבהחלטות בהשגה לא הובהר מה הוא סך ההוצאות הקבועות של העוררת שעל בסיסו הגיעה המשיבה למסקנה כי המענקים ששולמו מכסים את הוצאותיה הקבועות, בכתבי התשובה לעררים המאוחרים ולעררי 2021 פורטו הוצאותיה הקבועות של העוררת בעיני המשיבה, אשר התבססו על הדו"ח השנתי המבוקר לשנת 2020 (על אף ששתיים מתקופות הזכאות הן בשנת 2021). סך ההוצאות, שכלל צרכי משרד, דואר וטלפון, הנהלת חשבונות וריבית עמד על 19,315 ₪ לכל שנת 2020. חישוב זה נעשה על סמך ההוצאות ברמה השנתית, כלומר כלל גם את ההוצאות של החודשים ינואר פברואר 2020.
53. לעניין סוגי ההוצאות שיש להכיר בהן כהוצאות קבועות, עומדת העוררת על כך שהחוק אינו מגדיר מה הן "הוצאות קבועות". בהמשך לכך, מפנה העוררת להערת ועדת הערר בערר 1031-21 **אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים** (21/06/2021) (להלן: "**ערר 1031-21**"), לפיה ניתן לפרש את המושג "הוצאות הקבועות" כהוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן. זאת, בשונה מפרשנות מצמצמת יותר שרואה ב"הוצאות קבועות" הוצאות שאינן משתנות בהתאם להיקף הייצור או המכירה. בהקשר זה העוררת אף מלינה על כך שהמשיבה לא פרסמה כל הנחיות או אמות מידה בדבר ההוצאות שניתן לראותן כהוצאות קבועות.
54. בהמשך לכך, טוענת העוררת כי יש לראות בכל הוצאותיה העסקיות משום הוצאות קבועות וזאת מהטעמים הבאים: ראשית, חזקה שהוציאה רק את ההוצאות אותן ראתה כמתחייבות לצורך שרידות העסק; שנית, המדובר בהוצאות שנועדו לייצר הכנסה מה שבעקיפין היה צפוי להקטין את המענקים שישולמו לעוררת.

55. לפיכך, טוענת העוררת כי יש לראות את כל נזקיה הכספיים בתקופת המשבר כהוצאות קבועות, כפי שיפורט להלן. ואולם, העוררת נמנעה מלפרט בכתבי הערר מהו סכום ההוצאות הקבועות בו נשאה בתקופות אלה.

56. לשאלת הוועדה בדיון ובהמשך לכך בתגובת העוררת לכתב התשובה בעררי 2021, מונה העוררת את ההוצאות הבאות כהוצאות קבועות:

א. **המחאות שניתנו לפקודת העוררת ולא כובדו** – בסך של 812,000 ₪ בשנת 2020 (כנטען בדיון ובתגובה לכתב התשובה בעררי 2021, יצוין כי בכתבי הערר צוין סכום של 943,000 ₪) ושל 224,000 ₪ בשנת 2021;

ב. **הפסדים שספגה העוררת לצורך "בקרת נזקים"** - בסך 89,939 ₪ (הסכום של הנחה שנאלצה לתת ללקוחה ועוד הפסד שספגה הלקוחה לאחר נאלצה לרכוש מחדש אוטובוסים שמכרה ולאחר מכן למוכרם בהפסד לחברת צומת אוטובוסים). יצוין כי העוררת התייחסה להפסד נוסף שספגה מקום בו מכרה שני אוטובוסים, לאחר מכן קנתה אותם חזרה ב- 85% מסכום הרכישה ולאחר מכן מכרה אותם שוב בסך של 50% מהתמורה שהתקבלה במכירה הראשונית. בהמשך לכך טענה העוררת להפסד של 30% הפסד ביחס לסכום המכירה המקורית.

ג. **שכר מנכ"ל החברה** – העוררת לא נקבה בסכום אך מהדו"ח הכספי של שנת 2020 עולה כי הסכום השנתי עומד על סך של 100,000 ₪ מתוכם 60,000 ₪ ששולמו עבור החודשים לחודשים 1-2/2020 ו - 40,000 ₪ עבור יתר חודשי שנת 2020.

ד. **הוצאות רואה חשבון ועורך דין** - העוררת לא ציינה את הסכומים בהם מדובר; יצוין כי הוצאות הנהלת חשבונות עבור שנת 2020 נכללו בהוצאות הקבועות בהן הכירה המשיבה.

ה. **תשלומים בהם נשאה עבור סחורה שרכשה ומכרה לאחר מכן** – בסך 1.9 מיליון ₪.

57. סך כל ההוצאות להן טענה העוררת כמפורט לעיל עומד על כ- 3 מיליון ₪.

58. בכתב התשובה פירטה המשיבה את סך ההוצאות הקבועות לטעמה, אשר כללו הוצאות צרכי משרד, דואר וטלפון, הנהלת חשבונות וריבית כפי שפורט לעיל. כלומר, סך המענקים שאושרו לעוררת עד כה הוא יותר מכפול מהוצאותיה הקבועות בשנת 2020 אליבא דמשיבה.

59. בכתב התשובה וכן בדיון ב"כ המשיבה השלים כי אם ישנן הוצאות קבועות נוספות שלא נכללו במסמכים שהוגשו למשיבה, ישנה נכונות לבוחנן שוב (עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 7-5), אך בהמשך הדיון, לאחר שהוצע לצדדים לעמוד בקשר וללבן את הנקודות שבמחלוקת, חזר בו ב"כ המשיבה מעמדה זו והודיע כי המשיבה אינה נכונה לפשרה ולהכרה בהוצאות נוספות.

60. **הכרעה** - כפי שאף עמדה על כך העוררת, החוק אינו מגדיר מה הן ה"הוצאות הקבועות" שהחוק נועד לסייע בנשיאתן, אילו הוצאות נכללות בתוכן ומהי הדרך לחשבן.

61. הבסיס לבחינת ההוצאות הקבועות הוא דברי ההסבר להחלטת הממשלה והחוק, המתארים את ההוצאות הקבועות כ"הוצאות שאין ביכולתם (של העסקים –הח"מ) להימנע מהן ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה" (וראו דברי ההסבר להחלטת הממשלה וכן הצעת החוק).

62. החלטות הוועדה נדרשו לסוגיות שונות הנוגעות לנושא זה. כך, בשאלה מהו הקריטריון לפיו תסווג הוצאה מסוימת כהוצאה סופית אם לאו, בערר 1031-21 הוצעו שני קריטריונים אפשריים לזיהוי הוצאות קבועות. הראשון הוא בהתאם להגדרה החשבונאית, כלומר – הוצאה שמתקיימת ללא תלות בהיקפי הפעילות (סעיף 21 להחלטה). הקריטריון השני שהוצע הוא ההוצאות שלא ניתן היה להימנע מהוצאתן, ללא תלות בשאלה האם נועדו לייצור הכנסה או לא (סעיף 26 להחלטה). יצוין כי באותו הערר בסופו של דבר לא נדרשה הכרעה בין שני הקריטריונים (סעיף 28 להחלטה).

63. באשר לאופן בחינת ההוצאות הקבועות, באחד המקרים נקבע כי יש לערוך את החישוב על סמך ההוצאות הקבועות השנתיות, שכן התפרשותן בין חודשי השנה אינה אחידה בהכרח (**ערר 1089-21 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים** (10/09/2021), סעיף 26 להחלטה).

64. ביחס לסוגיה הספציפית של שכר מנכ"ל, באחד המקרים הגם שלא נשללה האפשרות להכיר בשכר המנכ"ל כהוצאה קבועה, נמצא כי נסיבותיו אינן מצדיקות הכרה כאמור; זאת, בין היתר מפני שמנכ"ל החברה העוררת היה בעל השליטה בה וקיבל מענק בעלי שליטה (ערר 1068-21 **ג'ו לג'נד נ' רשות המסים** (19/08/2021), סעיף 49(א) להחלטה). לעומת זאת, במקרה אחר הוכרו חלק מהוצאות השכר של מנהל החברה כהוצאה קבועה, וזאת על רקע היותו שכיר בחברה (ערר 1629-21 **מ.ג.ב שירותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים** (08/12/2021), סעיף 38(ז) להחלטה).

65. מעיון בדו"ח הכספי המבוקר של העוררת לשנת 2020 ובמאזן הבוחן לשנת 2021 עולה כי סך הוצאותיה הקבועות של העוררת לגביהן אין מחלוקת, אשר כוללות צרכי משרד, דואר וטלפון, הנהלת חשבונות ומיכון והוצאות ריבית עומד על 19,315 ש"ח לשנת 2020 וסך של 1,358 ש"ח לשנת 2021 (עבור הוצאות משרדיות). אף אם נוסיף על הוצאות אלה הוצאות נוספות שניתן לראותן כקבועות במקרים מסוימים (נסיעות, הוצאות פחת מריהוט וציוד משרדי והוצאות משפטיות), יתווסף סכום של 2,615 ₪ לשנת 2020 וסכום של 3,069 ש"ח לשנת 2021 (עבור אחזקת רכב והוצאות משפטיות). ניתן לראות, כי סך כל ההוצאות עומד על 26,357 ₪ ואמנם אינו עולה על סך המענקים ששולמו לעוררת. יצוין כי הסכומים המחושבים כאן מתייחסים להוצאות בשנת 2020 בשלמותה, ולהוצאות בשנת 2021 כפי שפורטו במאזן הבוחן שכלל את החודשים ינואר - יולי, כלומר כולל חודשים שאינם בפנינו.

66. ביתר פירוט, נתייחס להוצאות השונות שהעוררת טוענת שיש לראותן כהוצאות קבועות:

א. המחאות שניתנו לפקודת העוררת ולא כובדו- העוררת טענה כי גם בסכומים אלה יש לראות הוצאות קבועות כחלק מהטענה כי יש לפרש את המונח "הוצאות קבועות" בהרחבה כך שיכלול כל הוצאה שהעוררת נשאה בה היתה הכרחית לצורך הישרדותה. במעמד הדיון טען ב"כ המשיבה כי אין לראות המחאות שחזרו כהוצאה שכן מדובר בהפסד ולא בהוצאה.

הגענו לכלל מסקנה כי אין לראות בהפסדים אלה הוצאה קבועה וזאת ממספר טעמים. ראשית וכפי שציין ב"כ המשיבה, כלל לא מדובר בהוצאה. מבלי לחוות דעתנו ולהכריע בטענה לפיה יש לפרש את המונח "הוצאות קבועות" בפרשנות מרחיבה, גם אם נקבל

טענה זו, כלילת העדר הכנסות מסוג זה כהוצאה קבועה תהווה כברת דרך נוספת, שלדעתנו אין לה מקום. שנית, בעניינה של העוררת אין כל ודאות כי אכן כספים אלה לא יתקבלו; כך, בעררי 2021 צוין כי העוררת המשיכה במאמצי הגבייה שלה מלקוחות החברה, ובמהלך החציון הראשון של שנת 2021 הצליחה לגבות כספים נוספים, ובסה"כ כ- 1.85 מיליון ₪ (וראו סעיף 15.16 לערר 21-1645). לא הובהר מה היחס בין הסכום שנגבה לבין הכספים שטרם שולמו. עצם אי הבהירות, בצירוף העובדה כי הסכום התעדכן במהלך חיי התיק, אף הוא תומך במסקנה כי אין לראות בהוצאה זו הוצאה קבועה.

ב. **החזר עבור עסקאות הפסדיות שערכה** (קנייה חזרה של אוטובוסים מלקוחות שלא עמדו בתנאי התשלום; מכירה של אותה הסחורה במחיר הפסדי)- העוררת לא הבהירה כיצד יש לראות את ההוצאה עבור רכישה חוזרת של הסחורה כהוצאה קבועה ולו מבחינה לשונית. קבלת טענה זו של העוררת משמעה למעשה ראיית כל הפסד שנוצר ממכירת סחורה בהפסד כהוצאה קבועה, והעוררת לא הצביעה על כל הצדקה לעשות כן.

יתרה מכך, העוררת לא פירטה מה היה שווי האוטובוסים אותם נאלצה לרכוש חזרה בהפסד ואף לא תמכה את טענותיה בנקודה זו באסמכתאות המתאימות. ניתן להניח שבמעמד מכירת האוטובוסים מלכתחילה, התמורה ששולמה לעוררת כללה גם מרכיב של רווח; בהתאם, העוררת לא הציגה נתונים המבהירים האם הרכישה חזרה גילמה הפסד ביחס לשוויו הריאלי של האוטובוס או הפסד של שולי הרווח. כן יוער כי לפחות בחלק מהעסקאות הללו, האוטובוסים נמכרו לחברת צומת אוטובוסים, שבבעלותו של אביו של מנכ"ל ובעלי העוררת. גם בכך יש כדי להקשות על הערכת כדאיות העסקה.

גם לעניין זה נעיר, כי לפי חוזי הרכישה שהוצגו רישום האוטובוס מועבר לקונה רק בהשלמת התשלומים עבור האוטובוס כך שבפני העוררת עמדה סנקציה שכן האוטובוסים עדיין היו רשומים על שמה. במעמד הדיון הסביר מנכ"ל ובעלי העוררת כי איסוף האוטובוסים לא התאפשר מבחינה מעשית. נוכח הנימוקים הקודמים, איננו נדרשים להכריע האם יש בטענה זו כדי להצדיק הכרה בהוצאה זו.

ג. **שכר מנכ"ל ובעלי העוררת** – לטענת העוררת, יש מקום לכלול בהוצאות הקבועות גם את הוצאות שכר מנכ"ל ובעלי העוררת.

לעניין זה מציינת העוררת כי המנכ"ל צמצם את שכרו בחודשי הזכאות בשיעור העולה על 80%, כך שאת הסכום המופחת שקיבל יש לכלול בהוצאות הקבועות. עוד עומדת העוררת על כך שפעילות המנכ"ל הכרחית לקיומו של העסק. כן מציינת העוררת כי החוק אינו מחריג במפורש שכר מנכ"ל (עמ' 5 לפרוטוקול הדיון, שורות 13 עד 18). במהלך הדיון אף הובהר כי מנכ"ל ובעלי העוררת קיבל את המענק שחולק לשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים (להלן: "**מענק בעלי שליטה**") (עמ' 8 לפרוטוקול, שורה 27).

לעומת זאת, לעמדת המשיבה הגם שבאופן כללי במקרה של מנכ"ל שהוא העובד היחיד בחברה ולכן המשך העסקתו נחוצה לפעילות החברה יש מקום לראות את שכרו כהוצאה קבועה, זה אינו המקרה שבפנינו. זאת מפני שמנכ"ל העוררת הוא שכיר בעל שליטה בעוררת, הרי שהוצאה זו כבר קיבלה מענה במסגרת מענק בעלי השליטה (עמ' 6 לפרוטוקול, שורות 12-3).

בנסיבות המקרה שבפנינו, בו מצד אחד מנכ"ל העוררת קיבל מענק בעלי שליטה ומהצד השני מתעוררת המורכבות הקיימת במצב בו המנכ"ל הוא גם בעלי החברה, כך שיכול להתעורר חשש בדבר השיקולים שהצדיקו את מתן המשכורת, אנו סבורים כי אין הצדקה לראות הוצאה זו כהוצאה קבועה (וראו החלטות הוועדה המפורטות בסעיף 64 לעיל).

ד. **הוצאות רואה חשבון ועורך דין** - כאמור, במהלך הדיון העוררת לא פירטה מה היקף הוצאה זו; ואולם, ההוצאות הקבועות שחושבו לעיל כוללות הוצאות הנהלת חשבונות כפי שפורטו בדו"ח הכספי של שנת 2020; באשר להוצאות משפטיות, גם אם נכלול הוצאה זו כהוצאה קבועה, אין בכך כדי לשנות את העובדה כי סך המענקים ששולמו עולה על ההוצאות גם בכלילת הוצאה זו.

ה. **הוצאות בהן נשאה עבור סחורה שרכשה ומכרה לאחר מכן** – לטענת העוררת יש לראות בכל התשלומים בהם נשאה עבור סחורה שרכשה בתשלומים עוד לפני פרוץ המשבר כהוצאה קבועה. הכוונה היא לתשלומים בהם היתה מחויבת למשל מקום בו עוד לפני תקופת המשבר רכשה אוטובוס בתשלומים ומכרה אותו בתשלומים.

אין בידינו לקבל טענה זו ממספר טעמים: ראשית, מדובר בהוצאה משתנה באופן מובהק, שכן ברור שמדובר בהוצאה לצורך הכנסה. כן יוער כי גם אם נאמץ את הפרשנות לפיה הוצאות קבועות צריכות לכלול כל הוצאה שהעסק היה חייב לשאתה, כלילת ההוצאות לצורך רכישת סחורה תהא מרחיקת לכת. יתרה מכך, מקום בו הקונה עמד בתשלומיו, הרי שאין כל סיבה לראות את ההוצאה כקבועה; מקום בו הקונה לא עמד בתשלומיו, הרי שעניינו אמור היה להיכלל בסכום שפורט בדבר המחאות שלא כובדו (סעיף א' לעיל) או שהסחורה נרכשה חזרה במחיר הפסדי (כמפורט בסעיף ב' לעיל); מקום בו לא מצאנו הצדקה בהוצאות הללו, הרי שהכרה בהוצאות רכישה הסחורה תחתור תחת התוצאה הראויה במקרה זה.

67. בסיכומו של דבר, הגענו למסקנה כי ההוצאות להן טענה העוררת אינן הוצאות קבועות. תוצאת מסקנתנו היא כי הכספים ששולמו לעוררת מכסים את הוצאותיה הקבועות. אין במסקנה זו כדי לגרוע מכך שטוב היה אילו המשיבה היתה מפרסמת הנחיות ברורות בדבר סוגי הוצאות קבועות ומבהירה את מדיניותה בנושא זה.

<u>טענות מינהליות</u>

68. בקבלת החלטות בבקשות למענק ובהשגות מפעילה המשיבה את הסמכויות שניתנו לה בהתאם להחלטת הממשלה ובהתאם לחוק. החלטות המשיבה הן החלטות מינהליות,

וככאלה הן כפופות לכללי המשפט המינהלי. בפי העוררת מספר טענות כי התנהלות המשיבה לאורך הליכי הבירור והבדיקה חרגה מהנורמות המקובלות במשפט המינהלי.

<u>זכות טיעון</u>

69. לטענת העוררת ההחלטות בעניינה התקבלו מבלי שניתנה לה הזדמנות לפרוש את טיעוניה בגין המחלוקות המשפטיות והעובדתיות העולות באופן ששלל ממנה את זכות הטיעון.

70. על אף שהטענה העקרונית זהה, ביטויה משתנה בין העררים השונים: בעררים המוקדמים נטען כי ההחלטה בעניינה של העוררת התקבלה "כרעם ביום בהיר, ללא שנעשתה אליה כל פניה שהיא טרם קבלת ההחלטה"; בעררים המאוחרים מלינה העוררת על כך שלא ניתנה לה הזדמנות להעלות את טענותיה לפני שהמשיבה קיבלה החלטה בבקשה למענק.

71. בחלק מהעררים המאוחרים אף נטען כי חילופי הדברים בין רואה החשבון המייצג אותה לבין המשיבה לפני קבלת ההחלטה לא עלו כדי מתן זכות טיעון שכן הסתכמו בחלופת מסמכים גרידא. ביחס למקרים אלה אף הודגש כי עצם קיום ההליך המשפטי אינו יכול לרפא את הפגמים בהליך בדיקת הבקשה למענק ובהליך ההשגה. יוער כי מעצם טיב הליך ההשגה, המתבסס על השגה המוגשת על ידי העורר, דומה כי כוונת העוררת לכך שלא ניתנה לה זכות טיעון בעל פה.

72. בעררי 2021 נטען כי העוררת קיבלה את החלטת המשיבה בבקשה למענק ללא שנעשתה אליה כל פניה טרם קבלת ההחלטה. נוסף על כך, טענה העוררת כי ההחלטות בבקשות למענקים אלה כלל לא נשלחו אליה והיא נאלצה להגיש על ההשגה על סמך ההודעה התמציתית שהבקשות נדחו, מבלי לדעת מה היו הנימוקים שעמדו בבסיס ההחלטות.

73. במסגרת טענה זו עמדה העוררת על חשיבותה של זכות הטיעון במשפט המינהלי כפי שהשתקפה בפסיקת בית המשפט העליון ואף הפנתה להחלטת ועדת הערר בערר 1060-21 **ב.ג. בטחון הצפון נ' רשות המסים** (28/04/2021) (להלן: "**ערר 1060-21**"). נוכח כל האמור לטענת העוררת החלטות המשיבה היו פגומות באופן המצדיק להתערב בהן ולקבל את העררים למעט ערר 1303-21, לגביו נטען כי הפגם מצדיק את ביטול ההחלטה בדבר הפחתת המענק.

74. בתשובת המשיבה לעררים המוקדמים טענה המשיבה כי ההחלטה המתקנת לחודשים מרץ אפריל 2020 ניתנה במסגרת הטיפול בהשגה ביחס למענק מאי יוני 2020, תוך שניתנה לעוררת האפשרות להסביר את הסיבה להפסקת ההכנסות הפטורות.

75. בתשובת המשיבה לעררים המאוחרים, טענה המשיבה כי החוק אינו מחייבה ליתן זכות טיעון בשלב ההחלטה בבקשה, ולא בכדי לאור תכלית החוק להליך מהיר ומזורז. על אף האמור, ניתנה לעוררת האפשרות להסביר את ירידת המחזורים (הפסקת ההכנסות הפטורות). תיאור זה אף תואם את הנטען בכתב הערר. בהמשך לכך, העוררת הגישה השגתה

בכתב ובה היתה יכולה להעלות את כל טענותיה. כן עמדה המשיבה על כך שאין חובה בדין לקיום דיון פרונטלי.

76. **הכרעה**: כלל השימוע ("זכות הטיעון") נחשב לאחד מכללי הצדק הטבעי. הכלל מטיל על הרשות המינהלית חובה לתת הזדמנות לאדם לטעון טענותיו וזאת לפני שתחליט על הפעלת סמכותה באופן שיש בו כדי לפגוע באותו האדם.

77. תכליתו של כלל השימוע כפולה: ראשית, מתן זכות טיעון לאדם שההחלטה נוגעת אליו מאפשר לרשות המינהלית לקבל תמונה שלמה יותר של המצב שבפניה, הן מבחינה עובדתית והן מבחינת השיקולים שיש לבחון, ובכך מגדיל את הסיכויים לקבלת החלטה מיטבית בנסיבות העניין; תכליתו הנוספת של כלל השימוע נובעת מראיית הרשות המינהלית כנאמן של הציבור, המחויב לפעול לטובת הציבור ולפיכך לשקול את האינטרסים של הפרטים מהם מורכב הציבור (וראו בג"צ 3/58 **ברמן נ' שר הפנים**, פ"ד יב 1493, 1506 וכן בג"צ 5194/03 **גרוסמן נ' שר הבטחון**, פ"ד נז (4) 426, 432).

78. זכות הטיעון קמה בהתקיים שלושה תנאים עיקריים: (1) פגיעה; (2) באינטרס מוגן (ובתוך כך – גם בזכות); (3) באופן ישיר וממשי (עע"מ 9187/07 **לוזון נ' משרד הפנים** (פורסם בנבו), פסקה 76 לפסק דינו של השופט דנציגר). מכך ניתן להסיק כי מקום בו החלטה מינהלית אינה כרוכה בפגיעה באינטרס מוגן, לא בהכרח תקום זכות טיעון.

79. הדרך לקיים את חובת השימוע יכולה להשתנות ממקרה למקרה, וזאת בשים לב למאפייני ההחלטה שהתקבלה, חומרת הפגיעה הצפויה ושיקולים נוספים. הדגש הוא על כך שלפרט הנפגע צריכה להינתן הזדמנות הוגנת להישמע. ואולם, ברוב המקרים ניתן להסתפק במתן זכות הטיעון בכתב, וזאת בשונה ממתן זכות טיעון באופן פרונטלי (וראו למשל בג"צ 10307/08 **איגוד חברות הפרסום נ' הרשות השניה לטלויזיה ולרדיו** (08/12/2008, פורסם בנבו), פסקה 5 לפסק הדין).

80. על אף חשיבותה של זכות הטיעון, לא כל החלטה שהתקבלה תוך פגיעה בזכות תבוטל. זאת, לאור תורת הבטלות היחסית הנהוגה במשפט המינהלי הישראלי, לפיה יש להבחין בין סיווג הפגם שנפל בהחלטה המינהלית (אם נפל) לבין הסעד שייקבע בגין אותו הפגם, על יסוד שיקולים שונים הקשורים לנסיבות המקרה.

81. ביתר פירוט, גם ביחס לזכות הטיעון נקבע כי לא כל הפרה של זכות זו תוביל לביטול ההחלטה. וראו למשל בג"צ 2911/94 **באקי נ' מנכ"ל משרד הפנים**, פ"ד מ"ח (5), 291 (להלן: "**בג"צ 2911/94**"), בו נקבע כי מקום בו מניעת השימוע לא גרמה עוול, לא יהיה בפגיעה בזכות הטיעון כדי להצדיק את ביטול ההחלטה (עמ' 306).

82. פרט לסעד הרגיל של ביטול ההחלטה ומתן הסעד המבוקש על ידי העותר, מקובל לבחון את האפשרות לבטל את ההחלטה ולהשיבה לגורם המוסמך לצורך מימוש זכות הטיעון (וראו, למשל בג"צ 2911/94, בעמ' 305).

83. לסיכום נקודה זו, זכות הטיעון קמה מקום בו צפויה פגיעה באינטרס מוגן באופן ישיר וממשי; ואולם גם מקום בו קמה זכות הטיעון והזכות לא כובדה, בחלק מהמקרים הדבר לא יצדיק את ביטול ההחלטה וזאת אלא אם מניעת זכות השימוע גרמה לעוול.

84. לאחר פרישת הרקע הצריך לעניין, נפנה לעררים שבפנינו. נפתח ונציין כי בענייננו, דומה כי ככלל אין לראות בהחלטה בבקשה למענק משום החלטה הפוגעת בזכות או אינטרס מוגן, שכן מדובר בהחלטה על מתן הטבה.

85. ביחס לעררים המאוחרים וערר 2021, אין בידינו לקבל את טענת העוררת בדבר פגיעה בזכות הטיעון לפני קבלת החלטה בבקשה למענק. ראשית, עניינם של העררים הוא החלטות המשיבה בהשגה ולא בבקשה למענק; אך גם לגופו של עניין, דחיית הבקשה לא מהווה פגיעה בזכות או אינטרס. בהמשך לכך, אין גם בטענות העוררת ביחס לפגיעה בזכות הטיעון בשלב ההשגה כדי להשפיע, שכן בשלב ההשגה עצמו ניתנה לעוררת ההזדמנות להעלות את טענותיה בעצם הגשת ההשגה. כן יוער כי בנסיבות המקרה לא מצאנו הצדקה לכך שזכות הטיעון תצטרך להינתן דווקא בעל פה ולא בכתב.

86. לעניין החלטת המשיבה לתקן את החלטתה בבקשה למענק ביחס לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2020, מצאנו כי אכן נפל פגם ולא ניתנה לעוררת זכות טיעון. במקרה זה הפגם הוא כפול, שכן לא רק שהמשיבה קיבלה את החלטתה בדבר תיקון ההחלטה הקודמת ללא מתן זכות טיעון, אלא שההחלטה יצאה עם הכותרת "החלטה בהשגה", מה שיצר את הרושם כי לעוררת אין אפשרות להעלות את טענותיה במסגרת הליך של השגה.

87. כלומר, במקרה זה החלטת המשיבה לתקן את החלטתה הקודם לאחר שכבר אושר סכום מענק מסוים היתה החלטה שפגעה בזכות של העוררת באופן ישיר וממשי ומבלי שהדבר הובא לידיעת העוררת וכל שכן מבלי שניתנה לה האפשרות לטעון ביחס להחלטה החדשה (וראו ערר 1268-21 **נ.ע. הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים** (22/08/2021), סעיפים 92 ו- 93 להחלטה).

88. לעניין החלטת המשיבה ביחס לתקופת הזכאות מאי יוני 2020, נזכיר כי העוררת נאלצה להגיש השגה לצורך תיקון טעות טכנית בהגשת הבקשה. אמנם נערך בירור עובדתי עם רואה החשבון של העוררת במסגרתו הוגשו מאזני בוחן לשנים 2019 ו- 2020 וכן ניתנה התייחסות ביחס למחזורי העוררת. ואולם, נראה כי אין חולק כי לעוררת לא ניתנה ההזדמנות להתמודד עם הנימוקים שעמדו בבסיס ההחלטה שהם ירידת מחזורי ההכנסות של העוררת והעובדה כי אותרה חשבונית מחודש מרץ אפריל 2020 שלא דווחה למע"מ בגינה לא ניתן להסתמך על דיווחי החברה בקביעת גובה המענק, ואף נמנעה ממנה האפשרות להגיש השגה "אמיתית" על ההחלטה שהתקבלה.

89. סיכומו של דבר, הגענו למסקנה כי נפל פגם בהתנהלות המשיבה ביחס לעררים המוקדמים. כעת עלינו לבחון מהו הסעד המתאים לפגם זה. כפי שצוין, שאלת מפתח היא האם נגרם עוול לבעל הזכות. בנסיבות המקרה שבפנינו, שוכנענו כי זהו אינו המקרה; זאת, לאור מסקנתנו כי החלטת המשיבה בקביעת זכאות כלשהי למענק היתה מיטיבה ביחס לתשתית העובדתית שנפרשה בפניה, ובהתחשב בכך שגם לאחר שקילת טענות המפורטות של העוררת בפנינו לא שוכנענו כי היה בהן כדי להביא לתוצאה שונה.

90. באשר לאפשרות להשיב את העניין לשלב ההשגה, לבחינתו על ידי המשיבה באופן ממצה, להתרשמותנו בעניינו נראה שלא יהיה בכך תועלת, בראש ובראשונה לאור המסקנה אליה הגענו לפיה החלטת המשיבה היתה מוצדקת. כן נציין כי הסעד לא התבקש על ידי העוררת.

91. לסיכום חלק זה, לטענת העוררת הפגם במתן זכות הטיעון מצדיק להיעתר לסעד המבוקש על ידי העוררת, שהוא קביעת המענק בסך לו היתה זכאית בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק; לאחר שמצאנו כי לגופו של עניין ההחלטות היו מוצדקות, וכי אין בטענות העוררת (כפי שהתווספו והשתכללו בהליכים שבפנינו) כדי להוביל להחלטה שונה; ובשים לב לכך שהחלטת המשיבה מיטיבה עם העוררת; ובהתחשב בכך שהיעתרות לטענת העוררת משמעה הענקת מאות אלפי ₪ לעוררת, וזאת שלא בהתאמה עם תכלית החוק – הגענו למסקנה כי אין בפגם האמור כדי להצדיק את ביטול החלטות המשיבה ביחס לתקופות מרץ אפריל 2020 ומאי יוני 2020.

92. אין באמור כדי לגרוע מכך שעדיף היה אילו היה מתאפשר לעוררת להגיש בקשה לתיקון בקשתה למענק עבור החודשים מאי יוני 2020 כך שתישמר לה האפשרות להגיש השגה "מהותית", וזאת בשונה מהשגה שעניינה בתיקון הנתונים שהוזנו בבקשה ובוודאי שהיה עדיף אילו המשיבה היתה מעניקה לעוררת אפשרות להגיב על שקילת האפשרות לתקן את ההחלטה בבקשה למענק עבור החדשים מרץ אפריל 2020.

<u>הנמקה</u>

93. טענה נוספת שהעלתה העוררת בעררי 2021 ובעררים המאוחרים (למעט נובמבר-דצמבר 2020) היא כי החלטות המשיבה לא היו מנומקות כנדרש. זאת, מפני שהמשיבה לא פירטה את ההוצאות הקבועות שעל בסיסן הגיעה למסקנה כי המענקים ששולמו מכסים את הוצאותיה הקבועות. בכך היה לטענת העוררת כדי לפגוע ביכולתה להבין את ההחלטה ולהגיב לה כנדרש.

94. באחד מהעררים המאוחרים ובעררי 2021 אף נטען כי פגם זה שנפל בהחלטה בבקשה למענק אינו מתרפא מעצם הליך ההשגה שכן העדר ההנמקה פגע ביכולתה של העוררת להתייחס לעמדת המשיבה באופן ממצה.

95. נוסף על כך, ביחס לעררי 2021 מלינה העוררת כי בכך שהחלטות המשיבה בבקשות למענק לא הומצאו לה, הרי שהחלטות אלה למעשה התקבלו ללא נימוק.

96. בתוך כך, עומדת העוררת על הוראת סעיף 12(א) לחוק לפיה על החלטת המנהל להיות מנומקת (יצוין כי גם החלטות המשיבה בהשגות צריכות להיות מנומקות וזאת לפי סעיף 20(א)(1) לחוק), וכן על הוראות חוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958 ופסיקת בתי המשפט בדבר חשיבות חובת ההנמקה, ואף אוזכרה הערת ועדת הערר בערר 1060-21.

97. טענה נוספת שבפי העוררת ביחס לתקופות זכאות אלה היא כי הנימוק שמתייחס להוצאותיה הקבועות של העוררת כלל לא נכלל בהחלטה בבקשה למענק, אלא הועלה לראשונה בשלב ההשגה. לתמיכה בטענה זו, הפנה ב"כ העוררת לפסיקת בית המשפט המחוזי בהליך מיסוי, המתייחס לשומה בשלב א' ולשומה בשלב ב'. במסגרת זו אף נטען כי התנהלות המשיבה בשלב ההחלטה בבקשה למענק אינו עומד בדרישת תום הלב הנדרשת מרשות מינהלית. מעבר לכך, נטען כי לא נחשף בפני המשיבה מידע חדש במעמד בחינת ההשגה שהצדיק הוספה של טיעון שלא הועלה לפני כן.

98. בכתב התשובה שהגישה המשיבה לעררים המאוחרים, נטען כי החלטות המשיבה שניתנו היו מנומקות, וכן הופנתה תשומת הלב לכך שהמענק בסך ההוצאות הקבועות אושר לפנים משורת הדין. כן העירה המשיבה כי אילו היו לעוררת טענות בדבר גובה ההוצאות הקבועות הראוי, היה עליה להעלותן בפירוט בערר אך היא בחרה להעלות את טענותיה בנקודה זו באופן עקרוני בלבד. יחד עם זאת, המשיבה הביעה הסכמתה לכך שהעוררת תעלה את טענותיה בנקודה זו בפני ועדת הערר על אף שלא הועלו בכתב הערר. במעמד הדיון הסכים ב"כ המשיבה כי החלטת המשיבה בעררים המאוחרים היתה כללית ולא מנומקת והצר על כך.

99. בכתב התשובה שהגישה המשיבה לעררי 2021, נטען כי החלטות המשיבה נומקו כנדרש.

100. בתגובה לתשובת המשיבה בעררי 2021 ביקשה העוררת להפנות להחלטת הוועדה בערר 1227-21 **מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים** (03/10/2021) (להלן: "**ערר 1227-21**") בה עמדה הוועדה על חשיבות ההנמקה של החלטות המשיבה, במקרים בהם מתקבלת החלטה על התערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות לצורך חישוב המענק. כן צוין כי רק בכתב התשובה העלתה המשיבה את הטיעון בדבר העדר הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה וכן רק בשלב זה התייחסה לנושא ההוצאות הקבועות. כן הוזכרה ההחלטה בערר 1227-21 כמקרה בו על רקע העדר הנמקה ראויה, קבעה הוועדה כי החלטת המשיבה בהשגה לוקה בחוסר סבירות ועל כן דינה להתבטל.

101. **הכרעה** – מעיון בהחלטות המשיבה בהשגות עולה כי הן אמנם תמציתיות למדי; טוב היה אילו החלטות המשיבה היו מנומקות יותר. ואולם, בנסיבות שבפנינו, בהן עיקר טענת העוררת מתמקדת בכך שהמשיבה לא פירטה את ההוצאות שנכללו לדעתה כהוצאות קבועות, לא מצאנו כי נפל פגם מהותי בנושא.

102. זאת מפני שמהחלטות המשיבה בתקופות הזכאות יולי אוגוסט וספטמבר אוקטובר (בהם הועלתה הטענה בדבר היעדר הנמקה) עולה כי הנימוק ה"ראשי" לדחיית הבקשה היה ראיית העוררת כעסק סגור. הטענה לפיה המענקים שאושרו עד לאותו המועד עולים על גובה ההוצאות הקבועות נטענה כטענת חיזוק ולא כטענה "ראשית". כלומר, הרכיב הלא מנומק לא היה היסוד להחלטה (וזאת בשונה מנסיבות המקרה בערר 1227-21, שם נדרשה הנמקה לעצם ההתערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות). בנסיבות אלה, אף איננו נדרשים לטענותיה המפורטות של העוררת בדבר אופן הפעלת הסמכות לשינוי מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות שכן הסמכות לא הופעלה במקרים שלפנינו.

103. אמנם, במספר הזדמנויות קבעה הוועדה כי על המשיבה לכל הפחות לנמק את החלטתה מקום בו היא מחליטה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות לצורך קביעת גובה המענק (למשל, ערר 21-1060), אך זהו אינו המקרה שבפנינו, שכן ההתייחסות להוצאות קבועות בענייננו היתה בבחינת "למעלה מן הצורך", שכן המשיבה סברה שהעוררת אינה זכאית למענקים כלל בשל הפסקת פעילות העוררת והפיכתה לעסק סגור (בעררים המאוחרים ובערר 2021).

104. ניתן לתהות עד כמה היה בפירוט ההוצאות הקבועות כדי לסייע לעמדת העוררת, מקום בו הפער בין ההוצאות הקבועות לדעת המשיבה לבין ההוצאות הקבועות לדעת העוררת הוא כה גדול (כזכור, לעמדת המשיבה ההוצאות הקבועות עמדו על כ- 20,000 ₪, ולעמדת העוררת על כ- 3 מיליון ₪).

105. נשלים ונציין כי לקראת הדיון שהתקיים פירטה המשיבה את ההוצאות הקבועות לדעתה, וגם בכך יש כדי לרפא במידת מה את הפגם שבאי כלילת המידע במועד מוקדם יותר (וזאת, בשונה מהמתואר בערר 21-1227, שם גם בהליך בפני הוועדה המשיבה לא פירטה מה הן ההוצאות הקבועות), שכן כשלעוררת ניתנה הזדמנות בדיון וגם לאחר הדיון להגיב לכך – כפי שאכן עשתה.

106. באשר לטענת העוררת בדבר השינוי שחל בנימוקי המשיבה בין ההחלטה בבקשה למענק לבין שלב ההשגה - טוב ורצוי היה אילו המשיבה היתה עורכת את כל הבדיקות הנחוצות עוד בשלב הבקשה למענק, כך שכל הנימוקים והטעמים הרלבנטיים היו נכללים כבר בהחלטה בבקשה למענק ואף ייתכן שהיה בכך כדי לייתר את חלק מההליכים, מקום בו כל הנימוקים כולם היו פרושים בפני מבקש המענק בעת קבלת ההחלטה בהשגה.

107. ואולם, הוראות חוק בתי דין מינהליים, התשנ"ב-1992 והתקנות שהותקנו מכוחו מתייחסות למועדים האפשריים להעלאת טענות כדלקמן: סעיף 23(ג) לחוק בתי דין מינהליים (החל על ועדת הערר וזאת לפי סעיף 21(ה) לחוק) מגביל את האפשרות להסתמך על מסמך שלא צורף לכתבי הטענות ללא רשות מבית הדין. לעניין זה נפנה גם לתקנות 7(ב) ו- 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), התשנ"ב-1992 הקובעות הסדר ספציפי בדבר המגבלות החלות ביחס לעיתוי העלאת טענות בהליך בפני בית דין מינהלי המתייחס לכתבי הטענות בהליך עצמו כנקודת הזמן האחרונה בה ניתן להעלות טענות חדשות (וראו גם ערר 21-1632 **לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המסים** (08/11/2021), סעיף 41 להחלטה (להלן: "**ערר 21-1632**")).

108. נשלים ונציין כי לעוררת ניתנה ההזדמנות להגיב על כל הטענות שהועלו על ידי המשיבה כך שאפשרותה של העוררת להגיב לכל טענות המשיבה לא קופחה (והשוו: ע"א 32/18 **חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2** (ניתן ביום 20/06/2021, פורסם בנבו), פסקאות 19 –20 לפסק הדין).

109. סיכומו של חלק זה, מצאנו כי לא נפל פגם בהחלטות המשיבה בעניין זה.

חוסר סמכות

חוסר סמכות – תיקון טעות

110. כזכור, ערר 1303-21 הוגש ביחס לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2020, וזאת לאחר שהעוררת קיבלה הודעה בנושא "החלטה בהשגה". מכתב התשובה עלה כי במסגרת בדיקת השגת העוררת ביחס לתקופת הזכאות מאי יוני 2020 התגלתה טעות בהחלטה שניתנה ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל. לפיכך, החליטה המשיבה להשתמש בסמכות הנתונה לה בסעיף 12(ב) לחוק ולתקן את ההחלטה ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל.

111. כך, המכתב מיום 03/05/2021 שנשא את הכותרת "החלטה בהשגה" היה למעשה החלטה מתקנת ולא החלטה בהשגה שכן לא הוגשה השגה.

112. במהלך הדיון ובתגובה לכתב התשובה, ציין ב"כ העוררת כי בעוד שסעיף 12 לחוק מסמיך את המנהל לתקן את החלטתו, החלטת הממשלה (המסדירה את מענק מרץ אפריל 2020) אינה כוללת הוראה דומה.

113. בתגובה לכך, עמד ב"כ המשיבה על סמכותה הכללית של המשיבה לתקן החלטה שנפלה בה טעות בהתאם לעקרון אי סופיות המעשה המינהלי.

114. **הכרעה** – סעיף 12(ב) לחוק קובע כך: "**המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו**". צודקת העוררת כי החלטת הממשלה אינה כוללת הוראה מקבילה להוראה הקבועה בסעיף 12(ב) לחוק.

115. ואולם, הסדר חלוקת המענקים עבור החודשים מרץ אפריל 2020 אינו מתמצה בהוראת החלטת הממשלה; לעניין זה נפנה לסעיף 26(1) לחוק, שעניינו הוראת מעבר לעניין ערר, ולפיו:

> **"על החלטה בעניין מענק לפי החלטת הממשלה 5015 מיום ל' בניסן התש"ף (24 באפריל 2020) (בסעיף זה – החלטת הממשלה) יחולו הוראות אלה:**
>
> **(1) על החלטת רשות המסים בישראל בעניין זכאות למענק ניתן להגיש בקשה לתיקון טעות כאמור בסעיף 12(ב) או להגיש השגה לפי סעיף 20(א), לפי העניין;**
>
> **..."**

116. במצב דברים זה, השאלה היא כיצד יש לפרש את הוראת המעבר; פרשנות אחת היא שמעצם ההפניה לסעיף 12(ב) קמה למשיבה לתקן טעות גם ביוזמתה. פרשנות אחרת היא כי הוראת המעבר ביקשה לייצר "הסדר שלילי", כלומר – לאפשר רק למבקש המענק להגיש בקשה לתיקון טעות מבלי להקים למשיבה את הסמכות המקבילה לכך ליזום תיקון טעות בעצמה.

117. מעיון בדברי ההסבר לחוק לא ניתן למצוא פירוט של כוונת המחוקק בעניין זה פרט לכוונה הכללית להאחדת מנגנוני הערר; הנושא אף לא הובהר בדיונים בוועדת הכספים בכנסת (וראו פרוטוקול ועדת הכספים מיום 21/07/2020, עמ' 129-128).

118. לאחר בחינת הנושא, הגענו למסקנה כי הפרשנות הראשונה היא הפרשנות העדיפה, העולה בקנה אחד עם כוונתו הכללית של המחוקק לאמץ ולהחיל את מנגנון הטיפול בהחלטות בבקשות למענק שנקבע בחוק גם על מענקים שחולקו לפי החלטת הממשלה.

119. בפי העוררת היו טענות בדבר מועד קבלת ההחלטה – כשנה לאחר הגשת הבקשה למענק ובחלוף כתשעה חודשים ממועד קבלת המענק; כפי שהובהר לעיל, הוראות החלטת הממשלה והחוק בדבר מועד קבלת ההחלטה אינן רלבנטיות להחלטה זו שעניינה תיקון טעות; מעבר לכך, גם לגופו של עניין, תקופה כאמור, אשר במהלכה עוגן חוק חדש המקים תקופות זכאות נוספות, נראית כסבירה בנסיבות העניין.

חוסר סמכות - פקידים

120. טענה נוספת שהעלתה העוררת בכל שבעת העררים היא כי ההחלטות בעניינה התקבלו בחוסר סמכות. בהקשר זה טוענת העוררת כי סמכות המנהל דורשת האצלה מכוח החוק או החלטת הממשלה לפי העניין. כיוון שהחלטות המשיבה ניתנו על ידי גורם שזהותו ותפקידו אינם ידועים לעוררת לא התאפשר לה לעמוד על הסמכתו.

121. בהקשר זה אף חידדה העוררת כי ההסמכה הנדרשת היא הסמכה בהתאם להחלטת הממשלה והחוק, וזאת בשונה מהסמכה שניתנה לצורך הפעלת סמכויות הקבועות בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 או בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

122. בעררי 2021 אף נטען כי בחילופי הדברים במסגרת בירור ההשגה התבקש נציג המשיבה למסור עותק מהסמכתו והוא הפנה להסמכתו לפי פקודת מס הכנסה, מה שתמך בחששה של העוררת כי הוא לא הוסמך מכוח החוק והחלטת הממשלה.

123. בכתבי התשובה בעררים המוקדמים, לא נכללה כל התייחסות לטענת חוסר הסמכות. בכתב התשובה שהוגש בעררים המאוחרים ובעררי 2021, הסתפקה המשיבה בהתייחסות בת משפט אחד, כדלקמן: "טענה זו נטענה בעלמא, כל ההחלטות ניתנו על ידי עובדי הרשות המוסמכים למתן ההחלטות". התייחסות זו לא נתמכה באסמכתאות ואף לא התייחסה למידע הקונקרטי שצוין בעררי 2021. בתגובת העוררת לכתב התשובה בעררי 2021 הביעה העוררת תמיהה על כך שהמשיבה בחרה שלא לצרף כל אסמכתא לתמיכה בטענה.

124. במהלך הדיון שהתקיים, התבקש נציג המשיבה להתייחס לטענת היעדר הסמכות. בתשובה לכך ציין נציג המשיבה כי עובדי קרן הפיצויים (עליה הוטל הטיפול בבקשות למענקי הוצאות קבועות) קיבלו הסמכה כנדרש ואין מקום לבדוק את ההסמכות שניתנו. כן צוין כי המערכת הממוחשבת אינה מאפשרת למי שאינו הוסמך לקבל החלטות בבקשות (עמ' 15 לפרוטוקול הדיון, שורות 8-7).

125. **הכרעה**- פרק ו' לחוק, בו קבועים הכללים והתנאים למתן מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות ומענק סיוע בשל פגיעה ממושכת, מסמיך את "המנהל" לקבל החלטות שונות לצורך חלוקת המענקים. יצוין, כי החוק מעניק למנהל סמכויות שונות, הנבדלות זו מזו מטיבן. כך למשל, סמכויות מסוימות מתייחסות לקבלת החלטה ביחס

לבקשה ספציפית למענק (סעיף 12(א) לחוק), ואחרות מתייחסות לסוגיות עקרוניות יותר, כגון הארכת התקופה המרבית להגשת תביעה לקבלת מענק (סעיף 11(ג) לחוק).

126. סעיף 7 לחוק מגדיר את "המנהל" כדלקמן: "מנהל רשות המסים בישראל או מי שהמנהל הסמיכו לעניין פרק זה". הגדרה דומה מופיעה בסעיף 5 להחלטת הממשלה.

127. דומה כי אין חולק שהמחוקק לא כיוון לכך שמנהל רשות המסים עצמו יבחן כל בקשה ובקשה למענק ויקבל לגביה החלטה, ומשכך ברור כי כוונת המחוקק היתה כי המנהל יסמיך את עובדיו לפעול בשמו.

128. לעניין זה יצוין, כי בעבר נפסק כי הסמכה כאמור יכולה להיות גם לקבוצה של בני אדם או למחלקה או גוף ארגוני אחר מבלי לנקוב בשמם (בג"צ 2313/95 **קונטקט לינסן (ישראל) בע"מ נ' שר הבריאות**, פ"ד נ(4), 397, 406).

129. בנסיבות אלה, מקובלת עלינו הצהרת ב"כ המשיבה כי ההחלטות נושא עררים אלה התקבלו על ידי עובדי המשיבה שהוסמכו לכך כדין. נעיר כי טוב היה אילו היתה מתכבדת המשיבה להציג את עמדתה ביתר פירוט, אך אין בכך כדי להצדיק את טענת העוררת ובוודאי שלא להעניק לה את הסעד המבוקש על ידה.

130. נעיר כי גם בפסיקה אליה הפנתה העוררת (ע"מ (מחוזי חיפה) 22062-02-016 **איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו** (07/03/2017) פורסם בנבו) הגיע בית המשפט למסקנה כי בהיעדר הסמכה פורמלית בנסיבות אותו המקרה, אין כדי להצדיק את ביטול ההחלטה (וראו במיוחד פסקאות 76-72 לפסק הדין).

131. נשלים ונציין כי גם לעניין הסמכת הגורם מקבל ההחלטה, עומדת חזקת התקינות המינהלית, שלא היה בטענות העוררת כדי לערערה באופן ממשי. לעניין זה יצוין כי מהנתונים שבפנינו אנו למדים כי הגורם מקבל ההחלטה, יהיה אשר יהיה, היה בעל הרשאות וגישה למערכות המשיבה וזאת כדי להפיק ולהפיץ את ההחלטה. בנסיבות אלו, אין המדובר באדם פרטי (למשל) אלא בעובד מעובדי המשיבה.

132. לפיכך, אין בידינו לקבלת את טענות העוררת בעניין זה.

<u>הערות לקראת סיום</u>

<u>איחור במתן החלטה בהשגה</u>

133. בעררים המוקדמים העלתה העוררת טענות הנוגעות למועד קבלת ההחלטה. כזכור, עניינו של ערר 21-1304 הוא ב"השגת" העוררת לצורך תיקון הנתונים לפיהם יחושב המענק לו היא זכאית. הבקשה הוגשה ביום 06/09/2021 וההחלטה בהשגה התקבלה ביום 02/05/2021, בחלוף יותר מ- 230 ימים ממועד הגשת ההשגה וזאת על אף הוראת סעיף 20(א)(1) לחוק לפיה ההחלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים.

134. העוררת בטענותיה אינה מתכחשת לפסיקה הענפה לפיה חריגה ממועד הזמנים הקבוע בדין אינה מזכה בזכות מטעם זה בלבד, וזאת מקום בו הדבר לא נקבע במפורש בדין (כפי שאף פורט בהחלטות ועדה זו, וראו למשל ערר 21-1060).

135. העוררת מבקשת לטעון כי בשונה ממקרים אחרים שנדונו בפסיקה, בהם המשמעות של מתן הזכות היתה פגיעה משמעותית באינטרס הציבורי, זהו אינו המקרה בענייננו. לשם ביסוס טענה זו מפנה העוררת לסעיף 12(א)(2) לחוק הקובע את סדי הזמנים לקבלת החלטה; כן נטען כי בראיית סד הזמנים כהוראה מחייבת ולא כהוראה מנחה יש כדי לתרום להגשמת תכלית החוק שהיא לייצר ודאות תוך פרק זמן קצר. נוסף על כל אלה, חומרת החריגה מסדי הזמנים הקבועים בחוק (שכן ההחלטה ניתנה בחלוף תקופה כמעט כפולה באורכה מהקבוע בחוק) אף היא מצדיקה להיעתר לבקשה.

136. לאחר בחינת טענות העוררת, ועל אף שאנו רואים את האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה בחומרה רבה, לא מצאנו בטענות אלה כדי להצדיק את קבלת הבקשה למענק כפי שביקשה העוררת. ראשית, נחזור ונסביר כי הפרשנות המקובלת ביחס למשמעות של חריגה ממועד שנקבע בחוק היא כי בהעדר סנקציה הקבועה במקור המסמיך מדובר בהוראה מנחה כך שחריגה ממנה אין מצדיקה התערבות בקבלת ההחלטה (וראו למשל ערר 21-1632, סעיפים 44-42 להחלטה, וההחלטות המובאות שם).

137. בנסיבות אלה, לא מצאנו בטיעוני העוררת כדי להצדיק מסקנה אחרת. באשר לטענת העוררת כי הפרשנות המוצעת על ידה מגשימה את תכלית החקיקה שבקביעת מנגנון ודאי ויעיל, נשלים ונציין כי התכלית עליה מצביעה המשיבה אינה ניצבת לבדה ויש לאזנה עם שיקולים נוספים, ובהם תכלית החקיקה הבסיסית שהיא השתתפות בהוצאות קבועות של עסקים וכן האינטרס הציבורי שבשמירה על הקופה הציבורית.

138. יצוין כי בפי העוררת היו טענות דומות גם ביחס להחלטת המשיבה בערר 21-1303, אך כזכור ביחס לאותה תקופת הזכאות (מרץ- אפריל 2020) כלל לא הוגשה השגה ולמעשה דובר בהחלטה מתקנת של המשיבה. על כן, ההחלטה שבבסיס ערר 21-1303 אינה לוקה בפגם של חריגה מסדי הזמנים הקבועים בחוק ובהחלטת הממשלה.

<u>ראיית העוררת כעסק שנסגר</u>

139. בבסיס החלטת המשיבה לדחות את בקשות העוררת למענקים עבור החודשים יולי אוגוסט 2020 עד מרץ אפריל 2021 עמד הנימוק שהעוררת דיווחה על מחזור עסקאות אפס ממרץ 2020 ועד אפריל 2021 (למעט שני חודשים במהלך התקופה). לפיכך, מצאה המשיבה כי יש לראות את העוררת כעסק שנסגר וכמי שאינה זכאית למענק ככזו.

140. בכתבי הערר, העוררת טוענת כי יש לראות את התנאים הקבועים בתוספת להחרגה כקובעים חזקה ניתנת לסתירה, שנסתרה בעניינה שכן באופן מהותי המשיכה לפעול ועל כן

אין היא נכנסת להחרגה שבהגדרת "עוסק". כתמיכה לטענה זו העוררת מפרטת אודות פעילותה לאורך שנת 2020.

141. לגופו של עניין, לטענת המשיבה העוררת לא היתה פעילה בחודשים אלה, כפי שניתן ללמוד מהיעדרן של עסקאות בתקופה זו, למעט שתי עסקאות קטנות. לגרסת המשיבה, אין בנסיונות העוררת להביא לעסקה משום פעילות העוררת, שכן "בהיעדר עסקאות אין עסק". בנסיבות אלה, העוררת לא נשאה בהוצאות קבועות ועל כן מתן מענק במצב זה חורג מתכליתו.

142. לעניין טענה זו, נציין כי בעניין אחר הגענו למסקנה כי אין לראות את הסיפא להחרגה שנוספה לנוסח החוק (המתחילה במילים "לעניין זה") כחזקה לכך שהעסק נסגר, אלא כחזקה ניתנת לסתירה לכך שלעוסק לא היו הוצאות קבועות (וראו **ערר 1320-21 ניו הולילנד טורס מ.ו. מארום (1991) בע"מ נ' רשות המסים** (21/10/2021).

143. בהמשך לכך, מצאנו כי בנקודה זו הצדק עם העוררת. ביחס לתקופת הזכאות יולי אוגוסט 2020, הרי שממילא העוררת לא דיווחה מחזור עסקאות בשיעור אפס ועל כן התנאים המתוארים בסעיף כלל אינם מתקיימים.

144. ביחס לתקופות הזכאות ספטמבר 2020 עד אפריל 2021, הרי שאמנם מתקיימים התנאים המתוארים בסיפת ההחרגה – מחזור העסקאות היה בשיעור אפס וניתן לראות כי תשומות העוררת ירדו בצורה משמעותית (בהשוואה לשנת 2019); ואולם, לטעמנו הצליחה העוררת לסתור את החזקה ולהראות כי המשיכה לשאת בהוצאות קבועות גם בתקופה זו. מעצם קביעת המשיבה כי העוררת זכאית למענק בגובה הוצאותיה הקבועות עולה כי אף היא אינה חולקת על כך שהעוררת נשאה בהוצאות קבועות.

145. יתר על כן, בנסיבות המקרה שבפנינו העוררת אף הראתה שלא חדלה מפעילות ומנסיונות לסגירת עסקאות. בהקשר זה, אין בידינו לקבל את עמדת המשיבה לפיה "בהעדר עסקאות אין עסק"; ניתן להעלות על הדעת מצבים שונים בהם התשלום לעסק הוא על בסיס הצלחה, כך שהעבודה נעשית בכל מקרה – אך רק בחלק מהמקרים נושאת פירות. טלו לדוגמא משרד עורכי דין, הגובה את שכר טרחתו כאחוז מסכום הזכיה. אילו לא היה זוכה באף הליך, עדיין לא ניתן היה לומר כי לא היה פעיל; כך בענייננו, הכנסות העוררת משולות לתשלום על בסיס הצלחה.

146. ואולם, משהגענו למסקנה כי לא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, הרי שגם לאחר צליחת המשוכה בדבר היכללות במונח "עוסק", עדיין לא הצליחה העוררת לצלוח את משוכת דרישת הקשר הסיבתי.

התנהלות המשיבה

147. ניתן לראות, כי לאורך השתלשלות העניינים בתיק שבפנינו, נפלו פגמים שונים ומגוונים בהתנהלות המשיבה במיוחד ביחס לשתי תקופות הזכאות הראשונות: ההחלטה המתקנת את ההחלטה בבקשה למענק עבור החודשים מרץ –אפריל 2020 התקבלה מבלי שניתנה זכות טיעון, ונשאה את הכותרת "החלטה בהשגה" ובכך הטעתה את העוררת לחשוב שאינה יכולה להגיש השגה על החלטה זו. ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 העוררת נאלצה "להשתמש" בזכותה להגיש השגה לצורך תיקון הבקשה שהוגשה למענק, וההחלטה בהשגה ניתנה תוך חריגה מסדי הזמנים הקבועים בחוק.

148. לכך מצטרפות תופעות שהן פחות ממיטביות לעניין טיב התקשורת עם מייצגי העוררת לאורך הדרך, הנמקות תמציתיות מדי ובחירתה של המשיבה שלא להגיש מסמכים מתאימים כדי להסיר כל ספק בדבר הסמכת המפקחים שטיפלו בבקשות.

149. על רקע פגמים אלה, ובהתחשב בכך שלא ניתן לשלול כי מניעתם של חלק מהפגמים היתה אולי יכולה לחסוך חלק מההליכים שהתנהלו בפנינו, שקלנו האם יש מקום לחייב את המשיבה בהוצאות העוררת וזאת על אף שהעררים נדחים.

150. בנסיבות המקרה הספציפיות, ובשים לב לכך שהמענקים ששולמו לעוררת עולים על סך הוצאותיה הקבועות בהיקף משמעותי יחסית, החלטנו שלא לחייב את המשיבה בהוצאות.

סיכום

151. נוכח כל האמור, הרינו דוחים את העררים. הסכומים שאושרו בהחלטות המשיבה ביחס לתקופות הזכאות מרץ אפריל 2020 ומאי יוני 2020 יוותרו על כנם.

152. העוררת תשיב את הכספים ששולמו לה ביתר וזאת בהתאם להסדר פריסה שייקבע בין הצדדים.

153. לא בלי היסוס – ללא צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ב' שבט תשפ"ב, 04/01/2022, בהעדר הצדדים.

שירה שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה

גרמן פייקין, רו"ח
חבר