



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1496-22

ערר 1499-22

לפני כבוד חברי הוועדה:

תמר שטיינר, עו"ד - יו"ר

גרמן פייקין, רו"ח - חבר

העוררת:

מוגוגו בע"מ מס' 513829911

ע"י ב"כ עו"ד מיכל פוירשטיין ריינפלד

### 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

#### תיקי הערר שפני הוועדה

1. העוררת הגישה בקשה למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בגין שתי תקופות הזכאות: ספטמבר-אוקטובר 2020 בסך של 65,016 ₪, ונובמבר – דצמבר 2020 בסך של 152,583 ₪ (להלן: "המענקים" ו-"תקופות הזכאות"), בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק" או "חוק הסיוע").
2. בהתאם להוראות החוק, העוררת קיבלה מקדמות בעבור תשלום המענקים המבוקש בסך כולל של 130,550 ₪ (להלן: "המקדמות"). בקשותיה של העוררת למענקים נדחו, והיא נדרשה להחזיר את המקדמות אשר שולמו לה. על החלטות אלו הגישה העוררת השגות ביום 11.7.2021 אותן דחתה המשיבה ביום 3.2.2022 בגין שתי תקופות הזכאות דנא.
3. בהחלטות זהות באשר לשתי תקופות הזכאות, דחתה כאמור המשיבה את הבקשות למענקים מן הטעם של היעדר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים אצל העוררת לבין משבר הקורונה, וזאת בתמצית מפאת ההנמקות הבאות: ע"פ דיווחי העוררת למע"מ הכנסות העוררת בשנת 2020 עומדות על 11.2 מיליון ₪, לעומת ההכנסות בשנת 2019 אשר עומדות על 8.1 ₪ - עליית מחזורים שנתית; מחזורי ההכנסות הדו חודשיים של העוררת מאד תנודתיים ועל כן קבעה המשיבה את מחזור הבסיס לפי ממוצע ההכנסות בשנת 2019; מחזורי העוררת לשנת 2020 גם הם מאד תנודתיים ועל כן קבעה המשיבה את מחזור הזכאות לפי ממוצע ההכנסות בשנת 2020; בנוסף לכך, ציינה המשיבה כי עסקאות העוררת אינן עונות על הגדרת "עסקה" בישראל



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לפי חוק מע"מ, וכי ההכנסות אשר דווחו למע"מ לא היו אמורות להיות מדווחות למע"מ וזאת ע"פ פס"ד שניתן בבע"מ 49963-03-17 מוגוגו בע"מ נ' מנהל ערך מוסף, מיום 2.10.19 (פורסם בנבו) (נספח א' לכתב התשובה) (להלן: "פסק הדין").

4. על החלטת המשיבה בהשגות אלו הוגשו העררים אשר בפנינו. מיד לאחר הגשת כתב תשובה מאת המשיבה, הגישה המשיבה ביום 17.5.22 בקשה לקיים דיון בתיקים שבכותרת לוועדה בהרכבה הקודם בראשות כב' הדיינת שירה שגיא (להלן: "ההרכב הקודם"). זאת, בשל עקרוניות הקביעות בתיקי הערר דנא והשלכות הרחוב אשר עשויות להיות לקביעת הוועדה בעניין דנא.

5. העוררת הגישה תגובה לכתב התשובה ביום 31.5.22 (להלן: "כתב התגובה לכתב התשובה"). לאחר מכן, ערב הדיון, ביום 22.6.22 הגישה העוררת בקשה להשלמת טיעון לתיקי הערר.

6. בדיון שהתקיים באמצעים דיגיטאליים ביום 23.6.22 (להלן: "הדיון הראשון"), קבעה הוועדה בהרכבה הקודם כי מאחר והבקשה להשלמת טיעון הוגשה ע"י העוררת ערב הדיון, המשיבה תגיש השלמת טיעון עד ליום 7.7.22 ומיד לאחר מכן התיקים יעברו לכתובת החלטה סופית.

7. ביום 7.7.22 הגישה המשיבה השלמת טיעון בה ביקשה המשיבה כי הוועדה תורה לעוררת לעמוד על הסיבות בעטין היא ממשיכה לדווח על הכנסותיה למע"מ וזאת על אף קביעת כב' השופט בורנשטיין בפסק הדין (נספח א' לכתב התשובה, וס' 8 להשלמת הטיעון מאת המשיבה מיום 7.7.22). בנוסף לכך, ביקשה המשיבה מהוועדה שהות בת 45 ימים כדי למצות את הבדיקה מול העוררת לפי סמכותה מכוח ס' 77 לחוק מס ערך מוסף תשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), ולהגיש לוועדה הודעה מסודרת בדבר תוצאות הבדיקה שתתקיים בהקשר זה בטרם ינתן פסק דין סופי. הוועדה נענתה לבקשת המשיבה וקבעה כי ההודעה מטעם המשיבה תוגש עד ליום 21.8.22 ומיד לאחר מכן תועבר להשלמת טיעון מצד העוררת.

8. ביום 18.8.22 הגישה המשיבה הודעה על ממצאי הבדיקה, במסגרתה בין היתר הודיעה המשיבה כי בבדיקה שהתקיימה במשרדי מע"מ, נשלח לעוררת זימון לשימוע בעקבות המשך דיווחיה למע"מ, בניגוד לקביעת ביהמ"ש המחוזי בפסק הדין (להלן: "הבדיקה"). בתגובה לכך, ר"ח של העוררת הסכים לסגירת תיק העוסק של העוררת לאלתר והחל מיום מתן פסק הדין החל מיום 2.10.19.

9. ביום 24.8.22 הגישה העוררת את תגובתה להודעת המשיבה מיום 18.8.22 במסגרתה עדכנה העוררת כי זומנה לשימוע במשרדי מע"מ ביום 18.8.22 שם הוזהרה כי עליה לסגור את תיק המע"מ שלה בהתאם לקבוע בפסק הדין, אחרת תהיה צפויה להליכים פליליים. העוררת עדכנה כי אכן סגרה את תיק המע"מ לאלתר החל מיום מתן פסק הדין.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. עקב יציאתה של יו"ר ההרכב הקודם לחופשה, הודיעה הוועדה בהרכבה הנוכחי לצדדים ביום 17.11.22 על חילוף מותב בוועדה, כן התבקשו הצדדים להודיע אם לאור זאת מבקשים הם לקיים דיון נוסף בתיקי הערר, בהרכבה הנוכחי. המשיבה ביקשה לקבוע דיון נוסף בפני הרכב הוועדה החדש. משכך התקיים דיון נוסף במעמד הצדדים ביום 4.1.23 (להלן: "הדיון השני"). לאחר שמיעת הצדדים בדיון השני, הודיעה הוועדה כי התיקים שבכותרת יעברו לכתובת החלטה סופית בהקדם בהתחשב בעובדה שהתיקים דנא מתנהלים זמן רב.

### רקע עובדתי

11. העוררת עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק של מערכות מזנונים מודולריות להגשת מזון באירועים שונים ובבתי מלון. ייצור המערכות המודולריות מתבצע בחו"ל, כך גם עיקר המכירות.

12. לקוחות העוררת הם משני סוגים: מפיצים מחו"ל המזמינים את המוצרים המיוצרים ע"י העוררת מבעוד מועד ומוכרים אותה ברווח ללקוחות שונים; מוסדות בתחום האירוח, התיירות והמסעדות אשר רוכשים את המוצרים לצורך שימוש המוסד עצמו. (ס' 5 לכתב הערר המתוקן).

13. שלבי הייצור והמכירה של העוררת מבוצעים בחו"ל ע"פ מודלים אשר מפותחים ומעוצבים בישראל. הפטנט אשר על פיו מייצרת העוררת את מוצריה רשום בארה"ב ע"ש יזמי העוררת (פס' 7-8, וכן פס' 37 לפסק הדין).

14. בין העוררת למנהל ערך מוסף נתגלעה מחלוקת באשר לזכותה של העוררת לנכות מס תשומות לפי ס' 30(א)(2) לחוק מע"מ. משכך, הגישה העוררת ערעור על קביעת מנהל מע"מ לביהמ"ש המחוזי בו ניתן כאמור פסק הדין ביום 2.10.2019.

15. במסגרת פסק הדין קבע כב' השופט בורנשטיין כי על המשיבה לא חל ס' 30(א)(2) לחוק מע"מ. כך נקבע בפס' 29 לפסק הדין:

"המערערת שוקדת על עיצוב מערכותיה, אלא שבאותה נשימה לא ניתן להתעלם מן העובדה כי בסופו של יום המערערת מוכרת ללקוחותיה נכס מוחשי המיוצר בחו"ל ונמכר בחו"ל. לפיכך, לא ניתן להתייחס למערערת כ"חברת פיתוח" כטענתה. פעילותה של המערערת, כפי שהצהירה על עצמה, היא פיתוח המוצרים בישראל, ייצורם בווייטנאם, ומכירתם בארה"ב... על כן ברור הוא כי אין לקבל את עמדתה לפיה כלל עסקאותיה הן מכירות של נכסים בלתי מוחשיים החייבות בשיעור מס "אפס", באופן המצדיק ניכוי כל מס תשומותיה בישראל."

16. בהמשך הובא כי כל חשבונות העוררת יוצאות לחברה אמריקאית, האחראית על הפצת המוצרים בארה"ב, אולם חשבוניות אלו לא הוצגו בפני ביהמ"ש המחוזי ומשכך לא ניתן להם כל משקל ראיתי בקביעת בית המשפט (פס' 35 לפסק הדין).



## מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

### טענות העוררת

17. **ראשית**, טוענת העוררת כי חלה התיישנות על תביעותיה למענקים; המשיבה איחור בלתי סביר של 87 ימים במתן ההחלטה בהשגות, ויש לפיכך לקבל את העררים אך מטעם זה. בטיעונה התבססה העוררת על קביעת כב' השופטת ויינשטיין מביהמ"ש המחוזי בחיפה בעמ"נ 27710-06 ב.ג.בטחון נ' רשות המסים, מיום 3.1.2022 (להלן: "עניין ב.ג.בטחון");
18. **שנית**, העוררת טענה כי קיים קשר סיבתי בין משבר הקורונה לבין ירידת ההכנסות של העוררת בהתבסס על הטענות הבאות: העוררת משתייכת לענף המסעדות אשר נפגע קשות כתוצאה ממשבר הקורונה ועל כן לא יכולה להיות מחלוקת בדבר קיומו של הקשר הסיבתי; תוצאות משבר הקורונה באות לידי ביטוי בין היתר, במחזורים המאוחרים יותר של העוררת בשנת 2021, וזאת מאחר והמפצים אשר עבדו עמה לא מכרו תקופה ארוכה את המלאיים אותם רכשו בראשית שנת 2020; ירידות המחזורים של העוררת באות לידי ביטוי גם בירידת המחזורים של העוררת בשנים 2021-2022 זאת ניתן לראות בדיווחי העוררת למע"מ; העליה החדה בהכנסותיה במחצית הראשונה של שנת 2020 נובעת מהתקשרות העוררת עם מפיץ חדש, עסקה חריגה לטענת העוררת בעטיה לא הוגשו בקשות למענקים בעבור מחצית זו (ס' 5 לכתב הערר, באור 1 לדוחות הכספיים המבוקרים לשנת 2020- נספח לכתב התגובה לכתב התשובה).
19. **שלישית**, העוררת דחתה את טענת המשיבה כי מחזוריה הם תנודתיים משום שלשיתתה ההכנסות של כל עסק אשר עוסק במכירות אינן אחידות לאורך חודשי השנה, כך גם הכנסות העוררת. על כן, ומשעה שהעוררת לא הגישה בקשות למענקים בתקופות הזכאות בהן לא היתה לה ירידת מחזורים מזכה, הרי שבתקופות שישנה ירידה מזכה במענקים יש להיצמד לנוסחה ולזכות אותה בסכומי המענקים הקבועים בהוראות החוק.
20. **רביעית**, העוררת טענה כי מחזור העסקאות שלה לשנת 2019 הינו מחזור חריג וגבוה משמעותית מבין מחזורי ההכנסות של העוררת בין השנים 2017 – 2022. יש בכך להוכיח לטענתה כי זו היתה המגמה העסקית בה מצויה היתה העוררת ערב פרוץ משבר הקורונה – קרי מגמת עלייה (ס' 5, 20-21 לכתב הערר).
21. **חמישית**, בהתייחס לטענת המשיבה בעניין יישום פסק הדין בעניינה, טענה העוררת כי המשך הדיווחים מצדה למע"מ נעשה בשגגה, ואין בכך כדי לבטל או לסתור את אמיתות הדיווחים של העוררת, או לשלול את זכאותה למענקים. לפיכך, משעה שעמדו בפני המשיבה כל המידע הרלוונטי אודות הכנסות החברה, לרבות הדוחות הכספיים של העוררת, היה על המשיבה לחשב את סכומי המענק המגיע לעוררת ע"פ הדוחות הכספיים אשר עמדו בפניה (תגובת העוררת להשלמת הטיעון מאת המשיבה מיום 24.8.22)



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. **שישית**, העוררת טענה כי המחוקק לא התכוון להחריג עסקים אשר אינם מדווחים למע"מ, כך למשל נמצאו הסדרים ספציפיים לעסקים באילת, עסקים פטורים, ועוסקים המדווחים "0" למע"מ. בכל העסקים הללו ישנו הסדר ספציפי אשר מנחה את המשיבה כיצד לבדוק את זכאותם למענקים וכך נדרש גם במקרה דנא ( שורות 14-5, 20-24 בעמ' 2, ושורות 7-1 בעמ' 3 לפרוטוקול הדיון השני). בהקשר זה טוענת העוררת כי המשיכה לדווח למע"מ בשגגה ו"לפנים משורת הדין" (**פרוטוקול הדיון השני לעיל**, בעמ' 3 שורות 24-26)

23. מפאת טעמים אלה סבורה העוררת כי יש לקבל את העררים ולזכותה במענק ע"פ הנוסחה הקבועה בחוק.

#### טענות המשיבה

24. **ראשית**, לעניין האיחור בשלב ההשגה טענה המשיבה כי העוררת מושתקת מלטעון נגד האיחור כיוון שלא הגישה ערר מיד עם חלוף המועד; כי המועד לקבלת החלטה נקבע ללא סנקציה בציוד בכוונת מכוון, כך שבהתאם לפסיקת בתי המשפט, מדובר במועד מנחה שאי קיומו אינו מוביל לפסילת ההחלטה; כי המחוקק נמנע במכוון מלקבוע סנקציה, בשל העומס חסר התקדים אשר הוטל ועדיין מוטל על כתפי המשיבה; כי העוררת קיבלה מקדמות ולא הצביעה על נזק שנגרם לה עקב האיחור; וכי ניתן לרפא את הפגם שבאיחור באמצעות פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שבו הערר אינו מוצדק.

25. **שנית**, העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" על פי ס' 7 לחוק הסיוע, ועסקאותיה אינן בגדר עסקאות שחוק מע"מ חל עליהן ע"פ ס' 2 לחוק מע"מ. זה מכבר נקבע בפסק הדין כי תהליכי הייצור והמכירה של העוררת אינם מתקיימים בישראל, כלומר עסקאותיה ככלל אינן עסקאות בישראל. מאחר והוראות חוק מע"מ אינן חלות על העוררת, היא לא היתה אמורה להמשיך ולדווח למע"מ כפי שעשתה ובכך להטעות את המשיבה בבואה מלכתחילה לבקש מענקים. המשיבה הבהירה כי בעקבות פסק הדין, העוררת הפסיקה לדווח בעבור תשומות מאז אוקטובר 2019, אולם המשיכה לדווח על עסקאות בשיעור "0" (פטורות), על אף שאין מדובר בעסקאות בישראל.

26. עוד הפנתה המשיבה בהקשר זה להגדרת "מחזור עסקאות" שבחוק הסיוע על פיו מחזורי העסקאות נבחנים ע"פ דיווחי העוסק למע"מ.

27. המשיבה ציינה כי העוררת לא ציינה את קבלת פסק הדין באף אחד מההליכים שניהלה מול המשיבה, לא בבקשות למענקים וגם לא בהשגה לגופה, ועל כן כל טענה שתעלה העוררת בשלב זה מהווה הרחבת חזית.

28. **שלישית**, ולשם הזהירות טענה המשיבה כי בבדיקתה את דוחות העוררת נמצא כי לא מתקיים רכיב הקשר הסיבתי בין משבר הקורונה לבין ירידת המחזורים של העוררת: הכנסות העוררת הינן תנודתיות ונעות בין 0.2 מיליון ₪ ל- 2.2 מיליון ₪; נמצאה עליה שנתית במחזורי



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העסקאות של העוררת בין השנים 2019-2020, מ - 8 מיליון ₪ ל - 11 מיליון ₪ ; לא נמצאה הלימה בין המגבלות שהוטלו על המשק לבין המחזורים הדו חודשיים של העוררת, למשל בחודשים מרץ –אפריל 2020.

#### דיון והכרעה

29. הסוגייה העיקרית אשר נדונה בעררים דנא הינה האם תכלית חוק הסיוע הינה לסייע לעסקים אשר אינם באים בגדר "עוסק" כהגדרתו בחוק ובחוק מע"מ? לדיון בשאלה זו נפנה כעת.

30. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי (להלן: "הנגיף" או "המגפה"). בין היתר הטיחה ממשלת ישראל הגבלות על פעילותם של מקומות ציבוריים ועסקים שונים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית סוציאלית נרחבת, במסגרתה פרסמה ביום 24.4.20 את החלטת הממשלה מספר 5015, בה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה").

31. לאחר מספר חודשים, התקבל בקריאה שניה ושלישית חוק הסיוע הכלכלי המורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בגין ההתפשטות של נגיף הקורונה ע"פ תקופות הזכאות, ההוראות והתנאים הקבועים בחוק.

32. המנגנון אשר נקבע בהחלטת הממשלה ובחוק, בשונה מהמנגנון הקבוע בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה), תשע"ד-2014, הוא **מנגנון פיצוי בעבור השפעת נגיף הקורונה** על ירידת המחזורים של העסקים, ולא מנגנון לתשלום בגין אובדן רווחים (פרוטוקול מס' 97 של ועדת הכספים מיום 21.7.2020 (להלן: "פרוטוקול מס' 97"), דברי נציג משרד האוצר מר אסף ורצוג, בעמ' 23-24). בהמשך, מנגנון זה הוטמע בהוראות חוק הסיוע אשר אימץ את התנאים שנקבעו בהחלטת הממשלה, ואף נקבעו תנאים נוספים ומפורטים לקבלת המענק.

#### תכלית חקיקת חוק הסיוע הכלכלי

32.1. וועדות הערר השונות עמדו בהרחבה על התכליות השונות העומדות בבסיס חוק הסיוע. תכלית החקיקה מנתה ארבעה רבדים עיקריים:

"מתן מענה מיידי למשרדי הממשלה, פריסת רשת ביטחון סוציאלית, הבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק" (ההדגשות אינן במקור ש.ת), (הצ"ח לעיל, בעמ' 432; לדיון נרחב בנושא התכליות אשר עמדו בבסיס החקיקה ראה ערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.2.2022, ס' ב' לפסק הדין וההפניות הרבות בו (להלן: "עניין אינקוגניטו"))



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. חוק הסיוע חוקק כאמור בצל פרוץ משבר הקורונה. מגבלות שונות הוטלו על המשק בישראל ובכלל זאת, סגרים (בהיקפים שונים), הגבלות על תנועה אשר הוטלו לתקופות שונות, הגבלת התקהלות במקומות ציבוריים, הגבלת מתן שירותים לכמות רבה של אנשים בו בעת, הגבלות על כניסה ויציאה מישראל, סגירת מקומות ציבוריים לקהל הרחב, ועוד. הגבלות אלו הוטלו על מנת לבלום את ההדבקה בקרב הציבור וכן על מנת להגן על אוכלוסיות חלשות הנמצאות בסיכון הדבקה גבוה יותר בקרב הציבור בישראל (ה"ח הממשלה 1341, כ"ב בתמוז התש"ף, 14.7.2020, 432, שם (להלן: "הצ"ח")).

34. במקביל לבלימת ההדבקה בקרב הציבור, וחיזוק החוסן הציבורי, פעלה הממשלה להגיינת תכנית כלכלית כוללת על מנת לסייע לציבור ולבעלי העסקים לצלוח את המשבר אשר חדר לכל נחיל בחיי הציבור. כך למשל, פעלה הממשלה לסייע לאוכלוסיות אשר ניכר היה כי הן מתקשות לצלוח את עת המשבר. כך בין היתר החליטה הממשלה על מתן מענק לאוכלוסיות מבוגרות, אפשרה משיכת כספים מפקדונות חיילים משוחררים, העניקה מענקים כספיים למבקשי העבודה, וסייעה בידי העובדים אשר נאלצו להיעדר מהעבודה עקב הידבקות בנגיף שלהם או של מי ממשפחתם.

35. חקיקת חוק הסיוע באה על רקע של אי וודאות כלכלית עולמית, משבר מהקשים שראה העולם בעשורים האחרונים:

"העולם, ובכלל זה ישראל, נמצא כעת בעיצומה של פנדמיה כתוצאה מהתפרצות והתפשטות נגיף הקורונה SARS-COV-2 הגורם למחלה COVID-19 (להלן: נגיף הקורונה או הנגיף). נכון להיום, אין באוכלוסיית ישראל חסינות נגד המחלה, אין חיסון שבאמצעותו ניתן לצמצם את התפשטותה ואין טיפול יעיל למחלה ...

כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות נגיף הקורונה, יצאה הממשלה בתכניות כלכליות נרחבות, להתמודדות עם המשבר בארבעה רבדים מרכזיים: מתן מענה מיידי למשרדי הממשלה, פריסת רשת ביטחון סוציאלית, **הבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק** (להלן - התכנית הכלכלית). המשבר גרם לעלייה עצומה במספר דורשי העבודה ושיעור הבלתי מועסקים והנעדרים זמנית מעבודתם עקב נגיף הקורונה עמד על כ-21% בממוצע בחודש מאי 2020. רובם של דורשי העבודה (כ-70% נכון לסוף חודש מאי) הם עובדים שיצאו לחופשה ללא תשלום. לנוכח המשבר הבריאותי והכלכלי החמור, **נדרשה הממשלה להוציא סכומים ניכרים הן לטובת מניעת התפשטות נגיף הקורונה וטיפול מיידי בחולים שנדבקו בו, והן לצורך סיוע משמעותי למשק כדי לאפשר לו לצלוח את המשבר האמור, באמצעות סיוע כלכלי לאזרחים ולעסקים.....**

כפי שהוסבר בחלק הכללי של דברי ההסבר, הממשלה קבעה את התכנית הכלכלית כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בעקבות התפשטות נגיף הקורונה. חלקים ראשונים של התכנית הכלכלית כללו הגדלה של מגבלות





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההוצאה לשנת 2020 .... " (ההדגשות אינן במקור ש.ת.) (הצעת החוק לעיל, בעמ' 432-433)

36. המדיניות הכלכלית סוציאלית אשר נקבעה ע"י המחוקק באופן רחב, ובהלימה אליה גם חלוקת המשאבים אשר הוקצו לטובת המטרה, תורגמה לשורה של צעדים על מנת לסייע לפרטים, למשקי הבית ולעסקים בצליחה של תקופת המשבר. מדיניות המחוקק אף באה לידי ביטוי ביוזמות החקיקה ובניסוח סעיפי החוק לגופם. כך, קבע המחוקק תנאים אשר בהתקיימם יהא מבקש המענק זכאי לסיוע מכוח החוק.

37. מלשון החוק ודברי ההסבר לו ניתן ללמוד עוד כי המנגנון בו בחר המחוקק ליישום המדיניות הכלכלית, מבוסס על מספר עקרונות מרכזיים:

#### א. עקרון הפשטות והיעילות במתן הענקים

38. המחוקק ראה לנגד עיניו הקמת מנגנון פשוט ויעיל למתן מענקים, כך שניתן יהיה בהסתמך על מערכות קיימות של רשויות המס ובהן נתונים מדווחים, לקבוע את שיעור הזכאות של מבקש המענק. כך נקבע בעניין ב.ג. בטחון בהקשר זה:

"מלשון החוק לסיוע כלכלי ומדברי ההסבר לו, עולה כי כוונתה המחוקק היתה ליצור מנגנון מהיר, יעיל ופשוט למתן המענקים במסגרת חוק הסיוע הכלכלי לאותם עסקים, הנמצאים במשבר קיומי על מנת לאפשר להם לשרוד את תקופת הסגרים והמגבלות. על כן, הנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע הכלכלי לצורך קביעת הזכאות למענק והיקפו – אינה מצריכה בדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת." (עניין ב.ג. בטחון לעיל, בפס' 45).

39. ניתן להיווכח מפרוטוקולי הדיונים אשר התקיימו בוועדת הכספים, כי כל הצעה אשר היה בה להאריך את משך בדיקת המשיבה את הבקשות למענקים, או שדרשה מהמשיבה לבדוק נתונים אשר לא היו באמתחתה, סורבו להטמעה בלשון החוק. (ראה למשל הדיון בנושא סיוע הממשלה לעמותות בפרוטוקול מס' 97 לעיל, בעמ' 8 שם ניתן להיווכח כי נציגי משרד האוצר חוזרים ומדגישים כי המענקים ניתנים אך ורק מקום בו יש למשרד האוצר יכולת לבדוק את הזכאות למענקים לגופה).

#### ב. הקמת מנגנון מהיר למתן מענקים תוך זמן קצר במיוחד

40. מטרה נוספת אשר עמדה לעיני המחוקק היא העברת כספי המענקים תוך "שבוע עד עשרה ימים" מיום הגשת הבקשות במערכת המשיבה. (עניין ב.ג. בטחון לעיל, בפס' 45 המפנה לדבריו של מר אמיר דהן, מנהל הקרן לפיצויים ברשות המסים, בפרוטוקול מס' 97 לעיל, בעמ' 34).

41. יתרה מזאת, במסגרת כלל השיקולים אשר עמדו לעיני המחוקק, נתן האחרון קדימות להזרמת הכספים לידיהם של העוסקים במהירות, וזאת באמצעות קביעת מנגנון למתן מקדמות עד לגובה של 60% מגובה המענק המבוקש תוך 14 יום מיום הגשת הבקשה למענק. המחוקק נתן





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קדימות להזרמת הכספים למשק תוך 14 ימים על פני בדיקה מעמיקה ומראש של זכאות למענק, אשר לבטח היתה אורכת זמן רב ולא היה בה להועיל למאות אלפי העסקים הנזקקים לסיוע בזמן אמת. (ראה בהקשר זה פרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מס' 100 מיום 27.7.2020 בעמ' 104).

42. מהירות הזרמת כספי המענקים נשענה בין היתר על ההנחה כי למשיבה יש את היכולת לבדוק את הנתונים אשר הוזנו במעמד הגשת הבקשה למענק, אך הוק ובדיעבד. זאת משום שהסכומים המוזנים ע"י מבקש המענק במערכת הממוחשבת יכולים להבדק ע"י המשיבה אל מול דיווחי המבקש לרשות המסים במשך השנים, ובמיוחד בתקופות הרלוונטיות, וכן לאמת את הנתונים מול נתונים נוספים במערכות המשיבה (ראו למשל הדיון בפרוטוקול מס' 97 לעיל, בעמ' 14 בנושא חישוב ההוצאות).

#### ג. התבססות על נסיון העבר של רשות המסים ולא על מודלים זרים מוצעים אחרים

43. החוק, על הוראותיו השונות מבוסס על חקיקה קודמת בעניין פיצוי נפגעי פעולה מלחמתית:

"המונחים מזכירים מונחים שיש בנוסחת הפיצויים במבצעים וסבבי לחימה, עם מקדם שנועד ללכוד את ההוצאות הקבועות." (דבריו של גיא גולדמן, נציג משרד האוצר בפרוטוקול מס' 97 לעיל, בעמ' 4; ראה בנוסף דבריו של אסף ורסצוג, נציג משרד האוצר בעמ' 8).

44. הלכה למעשה, המחוקק בחר במנגנון המבוסס על נסיון העבר אשר נצבר מפיצוי על נזקים אשר נגרמו לעסקים כתוצאה מפעילות מלחמתית כגון מבצע "צוק איתן", ודחה יישום מודלים אחרים אשר נדונו ממדינות שונות בעולם (ראה לדיון נרחב עניין אינקווגניטו לעיל, בפרק הסקירה ההשוואתית פס' 37-44 לפסק הדיון).

45. ההישענות על נסיון העבר של המשיבה בפיצוי עסקים להם נגרם נזק כתוצאה מפעילות מלחמתית, סיעה בידי המשיבה ללהקים מנגנון לתשלום מענקים בזמן קצר במיוחד, בשינויים המחוייבים.

#### ד. הוראות חוק הסיוע, נקבעו בהלימה למגבלות אשר הטילה ממשלת ישראל במהלך המשבר, ועל מנת לפצות את העסקים בעבור הגבלת הפעילות הכלכלית של העסק

46. המחוקק הבטיח כי תשמר הלימה בין חומרת המגבלות המוטלות על המשק לבין סכומי המענקים ותנאי הזכאות. זאת ניתן ללמוד ביתר שאת גם מלשון החוק בו נקבע בס' 8 לחוק:

"עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל השפעה הכלכלית של התפשטות נגיף קורונה החדש,..."

47. גם מהדיונים אשר התקיימו בוועדת הכספים ניתן ללמוד על אותה המגמה, כי הפיצוי בעבור ירידת המחזורים ניתן בשל המגבלות שהטילה הממשלה על העסקים:



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"צריך להבין: יש פה שני אירועים. אחד, משבר הקורונה שבו עסקים נסגרים **כי המדינה אומרת להם לסגור או מצמצמת את פעילותם, כי המצב בחוץ מוגבל**. פה המטרה שלנו, בגלל שזה על כל המשק – זה לא כמו צוק איתן שחל על אזור מסוים, ...." (ההדגשות אינן במקור ש.ת) (פרוטוקול מס' 97 לעיל, דבריו של נציג משרד האוצר מר אסף ורסצוג בעמ' 23)

48. מגמה זו שזורה אף בתנאי הזכאות הקבועים בחוק: בתיקון מס' 1 לחוק עודכנו שיעורי ירידת המחזורים המזכה במענק בתקופות הזכאות ספטמבר – אוקטובר 2020, ונובמבר – דצמבר 2020, לשיעור ירידה של 40% בניגוד ליתר תקופות הזכאות בהן מספיקה ירידת מחזורים של כ-25%, זאת בהלימה למגבלות על התנועה אשר הטילה הממשלה על התושבים ועל העסקים (ס' 8(2)(ב) לחוק; הצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף קורונה החדש) (הוראת שעה) (תיקון) התשפ"א 2020, הצ"ח ממשלה 1365, ד' בתשרי התשפ"א, 22 בספטמבר 2020, עמ' 6 (להלן: "תיקון מס' 1 לחוק").

49. בדברי ההסבר לתיקון מס' 1 לחוק מובא כי עקב מגבלות חמורות במיוחד אשר הטילה הממשלה בחודשים הללו הוחלט לנקוט **במדיניות מקלה** לקבלת המענקים:

"ביום כ"ד באלול התש"ף (3 בספטמבר 2020) התקבלה החלטת ממשלה מס' 376 שעניינה "תכנית רב שלבית לבלימת העלייה בתחלואה וצמצום התפשטות נגיף הקורונה" (להלן – החלטה מס' 376). במסגרת החלטה זו הוחלט על הטלת הגבלות מחמירות על פעילות עסקים, מוסדות חינוך, תחבורה ציבורית, התקהלות ויציאה למרחב הציבורי, החל בערב ראש השנה ועד לסוף חג הסוכות. בהתאם להחלטה זו ומכוח חוק סמכויות מיוחדות להתמודדות עם נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה) התש"ף, 2020, הותקנו תקנות המעגנות את ההגבלות האמורות. בהצעת חוק זו מוצעים תיקונים והתאמות בחוק התכנית לסיוע כלכלי שנועדו להקל את התנאים לקבלת המענק המשולם לעסקים לפי פרק ו' לחוק האמור בעד החודשים שבהם נפגעו עסקים בשל ההגבלות הנוספות שהוטלו כאמור (להלן – ההגבלות החדשות)".

ה. **נדרשת הענקת סמכות רחבה למשיבה לבדיקה מעמיקה בדיעבד על מנת למנוע מתן מענקי שווא במקרים לא מתאימים**

50. במקביל לעיקרון הפשטות, המהירות והיעילות במתן המענקים, אשר הובילו את המחוקק בקביעת המנגנון כאמור לעיל, ברור היה למחוקק כי ייתכנו מקרים בהם ינתנו מענקי שווא, וכן מענקים ביתר. זאת, בין היתר משום העובדה משום שהעוסקים אשר הגישו את הבקשות הזינו בעצמם או ע"י מייצגם בפני המשיבה נתונים המבוססים על דוחות לא מבוקרים (בקשות לתקופות הזכאות בשנת 2020 החלו להיות מוגשות בחודש מאי 2020) (ראה **החלטת הממשלה** 5015 לעיל)].



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

51. ודוק; לנגד עיניו של המחוקק עמדה האפשרות כי ינתנו מענקי שווא, או מענקים ביתר, וכי ייתכנו מקרים בהם העוסקים עשויים להגיש בקשות סרק למענקים בין אם בתום לב ובין אם לאו. אולם, גם למצב דברים זה התייחס המחוקק בהוראות שונות בחוק: ס' 12(ב) לחוק בו עוגנה סמכותו של המנהל לתקן טעות בקביעת הזכאות למענק; ס' 16 לחוק הקובע את החובה להחזיר מקדמות אשר שולמו ביתר; סמכות המנהל להטיל קנס בגין תשלום ביתר בס' 18 לחוק, ועוד. (פרוטוקול מס' 97 לעיל, בעמ' 101-99).

52. סמכויות המנהל לתקן את קביעתו, לפעול לאכיפה כנגד עוסקים אשר הגישו בקשות סרק למענקים לרבות הטלת קנס גרעון, מכל אלו ניתן ללמוד כי המחוקק נכון היה להזרים מראש את הכספים למשק בישראל, וכאיזון לכך העניק למשיבה את סמכויות הבדיקה והאכיפה הנרחבות כפי שפורטו לעיל.

#### סיכום ביניים

53. כפי שהבאנו לעיל, מלשון החוק, דברי ההסבר ופרוטוקולי הדיונים אשר התקיימו בהקשר זה בכנסת ניתן ללמוד כי המחוקק עמד על התקיימותם של עקרונות שונים כגון הפשטות היעילות, המהירות, הגמישות ונסיון העבר של המשיבה, והעניק ביד רחבה מקדמות לבעלי העסקים, ומנגד איזן את התקיימותם אל מול יסודות אחרים באמצעות הענקת סמכות רחבה לבדיקה שבדיעבד למשיבה; בנוסף לכך, ניתן ללמוד כי המנגנון אשר נקבע בחוק מושפע באופן ישיר מהיקף ההגבלות אשר הטילה הממשלה על הציבור והעסקים בתקופות הזכאות השונות, וזאת על מנת לפצות את העסקים בעבור ירידת המחזורים אשר נגרמה כתוצאה מהתמודדות הממשלה עם התפרצות הנגיף.

#### ס' 7 לחוק - הגדרת "עוסק" הזכאי למענק

54. סעיף 7 לחוק הסיוע מונה שורה ארוכה של הגדרות המבוססות על הגדרות מקבילות או משלימות לחוקי מס אחרים, כגון חוק מע"מ, חוק יסודות התקציב התשמ"ה - 1985, ופקודת מס הכנסה [נוסח חדש], לא מרובד (להלן: "הפקודה"). מסעיף ההגדרות ניתן ללמוד ביתר שאת על קביעת המדיניות הכלכלית בה נקט המחוקק כלפי ציבור מבקשי המענק.

55. נביא להלן את ההגדרות הנוגעות לענייננו (ההדגשות אינן במקור ש.ת):

"עוסק" מוגדר ברישא לס' 7 לחוק לצורך קביעת הזכאות למענק:

"חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף" (ההדגשות אינן במקור ש.ת.)

"חייב במס" בחוק מע"מ מוגדר בס' 1 לחוק מע"מ:

"עוסק, מלכ"ר, או מוסד כספי"



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ובהמשך לכך, "עוסק" בחוק מע"מ מוגדר כ:

"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי."

הגדרה נוספת הרלוונטית לענייננו: היא ההגדרה של "מחזור עסקאות":

"מחזור עסקאות" –

(1) לגבי מי שאינו מוסד ציבורי זכאי – מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט מכירות הוניות ועסקאות שדווחו בידי הקונה לפי סעיפים 20 או 21 לחוק מס ערך מוסף;

(2) לגבי מוסד ציבורי זכאי – הכנסה כהגדרתה בפקודה;

"מחזור עסקאות בשנת 2019" – מחזור עסקאות כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין לגבי שנת 2019, ולעניין כל אחד מאלה, מחזור העסקאות כמפורט לצדו:

(1) לעניין עוסק שפעילותו החלה אחרי יום כ"ד בטבת התשע"ט (1 בינואר 2019) – מחזור העסקאות שלו מיום 1 בחודש שלאחר יום תחילת הפעילות עד יום ג' בטבת התש"ף (31 בדצמבר 2019), מחולק במספר חודשי הפעילות בשנת 2019 ומוכפל ב-12;

(2) לעניין עוסק הרשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף או עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק האמור – לפי מחזור העסקאות המאוחד של השותפות או של העוסקים הרשומים יחד, לפי העניין;

"מחזור עסקאות בשנת 2020" – מחזור עסקאות כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין, מיום תחילת הפעילות ועד היום שלפני תקופת הזכאות, מחולק במספר חודשי הפעילות ומוכפל ב-12";

56. הנה כי כן, מלשון החוק אנו למדים כי על מבקש המענק לענות על הגדרת "עוסק" שבחוק המבוסס על הגדרת "עוסק" בחוק מע"מ, וכי בחינת מחזורי העסקאות אף היא מבוססת על מחזורי העסקאות של "עוסק" כהגדרתו בחוק מע"מ. (להשלמת התמונה ראה בהקשר זה גם את ס' 2 לחוק מע"מ הקובע את תחולת חוק מע"מ: "הטלת מס ערך מוסף ושיעורו", וכן ס' 14 לחוק מע"מ בפרק ד' "מקום העסקה").

**האם עסק אשר אינו בבחינת "עוסק" לפי חוק מע"מ, אינו זכאי למענק מכוח החוק?**

57. הוועדה סבורה כי התשובה לשאלה זו היא בחיוב, כי אכן מדובר בהסדר שלילי הנעוץ בשיקולי מדיניות ויעילות אשר נקבעו ע"י המחוקק. נעמוד להלן על הטעמים העומדים בבסיס הפרשנות שלהלן:

57.1. ראשית, מדברי ההסבר לחוק, פרוטוקולי הדיונים בוועדת הכספים בכנסת, ולשון החוק ניתן ללמוד כי המחוקק קבע מדיניות כלכלית ברורה, ונתן לה ביטוי בהוראות החוק ובחריגים



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אשר נקבעו בצדו. כך למשל, החריג המחוקק גופים מתוקצבים, קופות חולים, מוסדות פיננסיים ועוד מזכאות לקבלת המענק, וזאת על אף היותם עונים על הגדרת "עוסק" שבחוק מע"מ.

57.2. **שנית**, המחוקק קבע הסדרים ספציפיים לעוסקים ע"פ חוק מע"מ אשר על אף העובדה שאינם מדווחים למע"מ באופן שוטף, זכאים לקבלת המענק; ודוק עוסקים מסוג זה נכנסים בגדר "עוסק" שבס' 7 לחוק אולם אינם מדווחים דיווחים חודשיים למע"מ אלא אך בתום שנת המס:

57.2.1. עוסקים פטורים המדווחים למע"מ בסוף שנת המס על הכנסותיהם בשנת המס.

57.2.2. עוסקים אשר מקום מושבם באילת (ראה ההסדר הקבוע בס' 7 לחוק, הגדרת "תשומות שוטפות" לעסק שמקום רישומו בעיר אילת).

57.3. בהסדרים ספציפיים אלה יש לתמוך במסקנה כי אכן מדובר בהסדר שלילי מקום בו המחוקק לא הגדיר מפורשות כי על אף שאין מדובר בעוסק כהגדרתו בחוק מע"מ, הינו זכאי למענק.

57.4. **שלישית**, ס' 7 לחוק מונה שורה ארוכה של עוסקים כהגדרתם בחוק מע"מ אשר על אף הגדרתם כ"עוסקים" בחוק מע"מ, **יוחרגו** מזכאות לקבלת המענק, וזאת בין היתר מן הטעמים הבאים:

"לעניין ההגדרה "עוסק" מוצע להחריג מרשימת מי שעשויים להיות זכאים למענק גופים שמתוקצבים על ידי המדינה' במישרין או בעקיפין, וכן גופים שלממשלה בעלות מלאה או חלקית בה, וזאת מתוך תפיסה שאלה נשענים בדרך זו או אחרת על המדינה. כמו כן מוצע להחריג מההגדרה חברות ממשלתיות, לנוכח השוני בין לבין חברות עסקיות רגילות בשל בעלות המדינה במניותיהן והתרומה שיש למעורבות הממשלה על פעילות, וכן את מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין שמהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה, בשל עבודה ממושכת שביצע במשך למעלה משנה; מוסדות פיננסיים שונים ותאגידי סטטוטוריים." (**הצ"ח לעיל**, בעמ' 453)

57.5. גם כאן, המחוקק בחר כעניין שבמדיניות, להחריג באופן מפורש סוגים שונים של "עוסקים", מטעמי מדיניות כלכלית, שכן ברור כי מי שלא בא בגדרי סעיף ההגדרות הרי שזכאותו למענק נשללת כלל ועיקר.

57.6. **רביעית**, כפי שהובא לעיל המחוקק בחר במנגנון פיצוי מהיר (זאת בין היתר ע"י מקדמות אשר חולקו תוך 14 יום מהגשת הבקשה למענק) אולם מנגד, העניק למשיבה סמכות לבדוק בדיעבד את זכאות מבקש המענק ל"מענק אמת". עסקים אשר אינם באים בגדר "עוסק" לפי חוק מע"מ, הלכה למעשה אינם מדווחים באופן שוטף למע"מ אודות עסקאותיהם, תשומותיהם ועוד.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57.7. **חמישית**, מהתיקונים אשר ביצע המחוקק בחוק במרוצת הזמן ניתן ללמוד כי ככל שהשתנתה המדיניות הכלכלית בחלוף הזמן ובהלימה לצרכים שונים אשר עלו בהתמודדות עם הימשכות התפשטות המגפה, תיקן המחוקק מעת לעת את הקריטריונים העומדים בבסיס הקביעה לזכאות למענק (**תיקון מס' 1 לחוק לעיל**, בדברי ההסבר עמ' 9-6), ואף חוקק חקיקה נוספת אשר היה בה לסייע למקרים נוספים. [ראה למשל חוק החזר מקדמה בשל ביטול אירוע (נגיף הקורונה החדש), התשפ"א-2020 שם קבע המחוקק הסדרים להחזרי מקדמות לזוגות אשר התקשרו בחוזה על בעלי אולמות ועוד; רע"א 1389/22 ברוך נ' ג.י. על הים אחזקות בע"מ (25.4.2022) אשר ניתן בנושא זה].

58. בהקשר זה קבע כב' השופט הנדל בבג"ץ 5984/20 המון ווליום בע"מ ואח' נ' ממשלת ישראל, (ניתן ביום 3.11.2020) בפס' 3 לפסק הדין, כי:

"נקודת המוצא היא כי "לממשלה שיקול דעת רחב בהתוויית המדיניות הכלכלית בהתאם לראייתה את צרכי המדינה והמשק, סדרי העדיפויות, שיקולי תקציב ומכלול ההיבטים הנוגעים לעניין". הרשות המבצעת היא שמחזיקה במומחיות הנדרשת, והיא שנושאת – יחד עם הרשות המחוקקת – באחריות הציבורית להכרעות הנורמטיביות הגלומות במדיניותה החברתית-כלכלית." (ראה עוד קביעתו של השופט הנדל בבג"ץ 7901/21 העמותה לצמצום פערים חברתיים – הבית החברתי נ' שר האוצר (12.1.2022))

וכן קביעתו של כב' השופט גורמן מהעת האחרונה בהקשר זה בעניין ברקת לעיל בפס' 56:

"אילוסי תקציב מחייבים קביעת קריטריונים למתן מענק בשל פגיעת נגיף הקורונה. קביעת קריטריונים מסוג זה, שמורה למחוקק."

(עמ"נ (מרכז) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, ניתן ביום 30.11.22 (פורסם בנבו) (להלן: "עניין ברקת") בפס' 56 לפסק הדין).

59. לאור זאת, הוועדה סבורה כי מדובר בהסדר שלילי המבטא ומגשים את המדיניות הכלכלית שקבע המחוקק בחוק. מכל אלה ומלשון החוק לגופה ניתן להניח קיומה של חזקה חלוטה אשר אינה ניתנת לסתירה כי עוסק אשר אינו בא בגדרי הגדרת "עוסק" שבחוק לרבות ההגדרה שבחוק מע"מ, או לחילופין נמנה על החריגים להגדרת עוסק שבחוק, אינו זכאי למענק.

#### מן הכלל אל הפרט

60. לאחר שסקרנו בהרחבה את הרציונליים אשר עמדו לנגד עיני המחוקק בבואו לקבוע את המנגנון להקצאת המשאבים לחלוקת המענקים לציבור העסקים, וכן את התנאים הרלוונטיים לזכאות לקבלת המענק נעבור לבחינת זכאותה של העוררת בנסיבות אשר בפנינו, לאור המסקנות אליהן הגענו כאמור.

61. העוררת סגרה את תיק העוסק שלה במע"מ לאלתר החל מיום 2.10.2019, וזאת הלכה למעשה עקב השימוע שערכה לה המשיבה במהלך ההליך שבפנינו.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

62. בפסק הדין נדחתה טענתה של העוררת כי היא מוכרת נכסים בלתי מוחשיים ובעבור כך זכאית היא זכאית להיות מוגדרת כעוסקת החייבת בשיעור מס "אפס" באופן המצדיק ניכוי מס התשומות שלה בישראל (פס' 29 לפסק הדין). עוד נקבע שם, כי העוררת מוכרת נכסים מוחשיים המיוצרים בחו"ל ונמכרים בחו"ל, ולמרות היותה "שוקדת על עיצוב מערכותיה" היא אינה מהווה "חברת פיתוח" (שם).

#### חוסר נקיון כפיים מצד העוררת

63. על אף קביעת ביהמ"ש בפסק הדין המשיכה העוררת לדווח למע"מ על עסקאותיה, אולם בד בבד הפסיקה לדווח על תשומותיה למע"מ. בהתבסס על דיווחים אלה הלכה למעשה הגישה העוררת את בקשותיה למענקים. יודגש, כי בבואה לבקש סעד מוועדת הערר, לא הזכירה העוררת ולו ברמז קל שבקלים את קיומו של פסק הדין בעניינה, וסיבותיה עמה. יפים דבריו של כב' הנשיא שמגר, החלים גם בענייננו:

"כלל גדול מנחה בית-משפט זה מאז ומתמיד, והוא, כי מחובתו של הפונה אל בית המשפט הגבוה לצדק לגלות לבת המשפט את כל העובדות הרלוואנטיות, ומי שמסתיר עובדות, אשר להן משמעות לגבי העתירה, איננו ראוי לכך שבית המשפט יושיט לו סעד." (בג"ץ 421/86 יוסף אשכנזי נ' שר התחבורה, פ"ד מא(1) 409, שם)

64. בהתנהלותה זו פעלה העוררת בחוסר נקיון כפיים הן כלפי המשיבה, בהגשת הבקשות למענקים המבוססות על דיווחים למע"מ אשר לא היו אמורים להיות מדווחים לכתחילה, והן כלפי וועדת הערר, שכן כאמור התעלמה כליל מקיומו של פסק הדין בעניינה בכתבי הערר אשר הוגשו, אלא לאחר העלאת העובדה ע"י המשיבה בכתבי התשובה (ראה גם בג"ץ 669/85 כהנא נ' יו"ר הכנסת, פ"ד מ(4) 393, קביעתו של כב' השופט לוי בעמ' 402; בג"ץ 594/85 עוזיאלי נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד מ(2) 262, בעמ' 263 (1983))

65. עוד יודגש, כי במקרה שבו היתה מקיימת העוררת את הקבוע בפסק הדין, הרי שלא היתה יכולה לכתחילה להגיש בקשה למענק ע"פ המנגנון הקבוע בחוק. הנוסחה הקבועה בס' 8 לחוק מבוססת כאמור על חישוב שיעור ירידת המחזורים (דו חודשית) המדווחת למע"מ, חישוב תשומות העוסק, והשכר הנחסך (בהתבסס על דיווחי המעסיק לבטוח לאומי). ודוק; המחוקק לא קבע מנגנון חלופי לעסקים מסוגה של העוררת אשר כל פעילותם העסקית, הליך הייצור, השיווק, ההגנה על זכויות הקניין הרוחני (ככל שיש לעוררת זכות שכזו), והמכירה מתבצעות מחוץ לישראל. אכן, העוררת משלמת מס בישראל למשיבה ומדווחת על הכנסתה למס הכנסה, אולם דיווחים אלה לא נקבעו ע"י המחוקק כדווחים לבחינת שיעור ירידת מחזורים דו – חודשית כמנגנון לבחינת הזכאות למענק, ולא בכדי.

66. במהלך קיום הדיון השני, הפנתה הוועדה את שאלת המשך הדיווחים למע"מ לעוררת, הלה השיבה כי:





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"לאור פסק הדין לשיטתנו, ניקוי התשומות לא מתאפשר, זאת ההבנה, על זה, על זה התקיים דיון. על זה התקיים דיון. ואם דווח, אם לא הייתה חוות דיווח, אם לא הייתה חוות דיווח היא נעשתה לפני משורת הדין. או מתוך הרגל, או עקב טעות, אין לזה שום משמעות בחוק הסיוע הכלכלי, נניח והייתה טעות והמשמעות של פסק הדין שאותו עוסק לא מחויב בדיווחי מע"מ שזו כנראה המשמעות, אוקיי? הייתה צריכה להידרש מאותם עוסקים להוכיח את המחזורים שלהם בדרך שתניח את דעת... (פרוטוקול הדיון השני, בעמ' 3-4 שורות 24-26, 1-2 בהתאמה)

67. אין בידינו לקבל את טענתה של העוררת. הוועדה סבורה כי יש לייחס משקל רב לדיווחי העסק למע"מ בבחינת הזכאות של העסק למענקים מכוח החוק. משעה שסגרה העוררת את תיק העוסק שלה למע"מ לאלתר, הרי שאינה מוגדרת עוד כ"עוסק" לפי חוק מע"מ, ובהמשך לכך כ"עוסק" לפי חוק הסיוע ועל כן אינה נכנסת בגדר העוסקים הזכאים למענק מכוח חוק הסיוע:

67.1. **ראשית**, כפי שהובא לעיל העקרונות העומדים בבסיס המנגנון לחלוקת המענקים, מושתתים מחד על פשטות, יעילות, מהירות ומנגד על יכולתה של המשיבה לבדוק הלכה למעשה את פעילות העוסק בדיעבד. לפיכך, נקבעו הדיווחים למע"מ כבסיס הנתונים הראשון לבחינת הזכאות למענק. בעסק מסוגה של העוררת אין בידי המשיבה היכולת לבדוק הלכה למעשה את ההשפעה של נגיף הקורונה על ירידת המחזורים ככל שהתרחשה אצל העוררת, ובכלל זה התשומות, לרבות התשומות המושקעות בהליך הייצור, השיווק והמכירות של העוררת משום שאלה לא מתבצעות בישראל, והיא אינה מדווחת ככל עוסק על פעילותה השוטפת למע"מ.

67.2. מיותר לציין כי קבלת עמדתה של העוררת בהקשר זה היתה מובילה לתוצאה הפוכה מכוונת המחוקק – בדיקת הבקשות למענקים היתה מחייבת את המשיבה לדרוש ממבקשי המענקים מסמכים רבים, לאמת אותם ככל שניתן, ובהכרח מאריכה את בדיקת הבקשות באופן משמעותי ביותר. ספק אם במקרה שכזה, היה המחוקק נוקט במדיניות של תשלום מקדמות בטרם בדיקה מעמיקה של הבקשות למענק – אלה חוטאים כאמור לעקרונות העומדים בבסיס המנגנון הקבוע בחוק.

67.3. **שנית**, החלת דוקטרינת הפרשנות התכליתית במקרה דנא, קרי בבואנו לבחון מהי המטרה אשר דבר החקיקה בא להגשים (להרחבה ראה הרצאתו של כב' הנשיא (דאז) **אהרון ברק** מיום 2.4.1997 בנושא פרשנות דיני מסים, פורסמה במשפטים כ"ח תשנ"ז, בעמ' 425 (להלן: "**אהרון ברק**"), ס' ד' להרצאה, בעמ' 432-433), ניתן להסיק כי המדיניות הכלכלית סוציאלית בה נקט המחוקק אינה כללה כלל ועיקר עסקים מסוגה של העוררת, ועל כן מדובר בהסדר שלילי. ככל שהמחוקק סבר כי עסקים מסוג זה זכאיים למענק, היה מגדיר כך מפורשות כפי שעשה במקרים אחרים אשר הובאו לעיל.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

67.4. המחוקק הגדיר מפורשות מיהו "עוסק" הזכאי למענק, מי מבין העוסקים על אף שהינו מוגדר כ"עוסק" כהגדרתו בחוק מע"מ, לא יהא זכאי למענק וכך על דרך השלילה – מי שלא הוגדר מפורשות כזכאי למענק, הרי שזכות זו נשללה ממנו כעניין שבמדיניות ע"י המחוקק.

67.5. **שלישית**, וכפי שהובא לעיל מנגנון בחינת הזכאות וחלוקת המענקים מבוסס בעיקרו על המגבלות אשר הטילה הממשלה על המשק בישראל. הלכה למעשה, כאשר המדובר בעסק אשר אינו מוגדר כעוסק ע"פ החוק, עסקאותיו אינן מדווחות באופן שוטף לרשויות המס, ומשכך אין במנגנון הקבוע בחוק להעניק "מענק אמת" אשר בא בכפיפה אחת עם המגבלות אשר הטילה ממשלת ישראל בתקופות שונות. העוררת כאמור, מייצרת משווקת ומוכרת מחוץ לישראל, ועל כן ובהכרח אין הלימה בין ההגבלות אשר הוטלו ע"י ממשלת ישראל, לבין הפגיעה ככל שנגרמה כתוצאה מהתפשטות הנגיף לעוררת, לה עשויות להיות סיבות רבות אחרות אשר מקורן מחוץ לגבולות ישראל.

68. אם כן ומשעה שקבענו כי מדובר בהסדר שלילי, המקים חזקה חלוטה אשר אינה ניתנת לסתירה, כי עסק אשר אינו עונה על הגדרת "עוסק" בחוק אינו זכאי למענק מטעמי מדיניות כלכלית ברורה. העוררת כאמור, אינה באה בגדרי "עוסק" בחוק ובחוק מע"מ, ועל כן אינה זכאית למענק.

69. די היה בקביעה זו, כדי שלא לדון ביתר הטענות אשר הועלו ע"י העוררת לגוף ההחלטה של המשיבה.

### רכיב הקשר הסיבתי

70. אף אם הוועדה היתה סבורה כי העוררת אכן נכנסת בגדר הגדרת "עוסק" לפי החוק, הרי שממילא הוועדה סבורה כי במקרה דנא לא עלה בידי העוררת להוכיח כי אכן כל ירידת המחזורים אשר נגרמה לה נגרמה כתוצאה ממשבר הקורונה. בבחינת למעלה מן הצורך הוועדה מצאה לנכון להעיר את ההערות הבאות ביחס לרכיב הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין השפעת נגיף הקורונה על הכנסות העוררת:

71. תנאי הכרחי לזכאות לקבלת מענק לפי החוק הוא קיומו של קשר סיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה לבין ירידת המחזורים של מבקש המענק בתקופת הזכאות הרלוונטית, בשיעורים שונים אשר נקבעו בהוראות החוק. ס' 8(3) לחוק קובע תנאי סף לזכאות לקבלת המענק:

"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק **נגרמה כתוצאה** מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (ההדגשות אינן במקור ש.ת.)

72. המחוקק היה מוכן להניח כי עצם ירידת המחזורים עצמה מעידה לכתחילה על קיומו של קשר סיבתי. בהלימה לפסיקות קודמות של וועדות הערר השונות נקבע בעמ"נ 01772-61-12 **ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות נ' רשות המסים** בישראל (ניתן ביום 3.1.22, פורסם בנבו, פסקה (35):



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"בהינתן התכלית החקיקתית של חוק הסיוע הכלכלי ובשים לב לרצון המחוקק לפשט את הליכי מתן המענק, העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של קשר סיבתי זה, ובכלל זאת אין כל דרישה בלשון החוק כי העוסק יציג מסמכים או ראיות לכך. חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. על כן, ככל שרשות המסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו, עליה מוטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי" (פסקה 35, ההדגשה במקור).

73. במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו קביעתה של כב' השופטת דפנה ברק ארז בבר"ם 7502/22 **רשות המסים נ' בוריס פודולסקי**, (22.1.2023) (להלן: "**עניין פודולסקי**"), בפס' 22 לפסק דינה).

74. במקרה דנא, המשיבה העלתה את טענת אי עמידת העוררת בתנאי הזכאות אשר נקבעו בחוק עוד בשלב ההשגה שם הפנתה לפסק הדין אשר ניתן בעניינה של העוררת. **זי היה בעובדה זו, כדי להעביר את הנטל לעוררת.**

75. בביאור מס' 14 לדוח הכספי של העוררת המבוקר לשנת המס 2019, מיום 27.10.2020, אותו נתבקשה העוררת להמציא לתיק הערר, אשר כותרתו: "אירועים לאחר תאריך המאזן" סוקרים רו"ח המבקרים את הדוח את ההשפעה של נגיף הקורונה על העוררת:

"החברה מעריכה כי בשלב זה, בהתבסס על המידע המצוי בידיה נכון למועד אישור הדוחות הכספיים, **כי למשבר הקורונה לא צפויה השפעה מהותית על תוצאות פעילות החברה.**"

76. יוזכר כי תקופות הזכאות בהן עסקינן בעררים דנא הינן לחודשים ספטמבר – אוקטובר 2020, וכן נובמבר – דצמבר 2020, המועד בו הוגשו הדוחות הכספיים לשנת המס 2019 בקרוב.

77. בהמשך, גם בדוחות הכספיים המבוקרים לשנת המס 2020 מיום 13.6.2021 (להלן: "**דוח כספי לשנת 2020**"), מובא בביאור מס' 1 כי:

"נכון למועד החתימה על הדוחות הכספיים חלה ירידה בהיקף הפעילות של החברה. חלק מההשפעה לא הורגשה בעקבות מעבר לפעילות עם מפיץ חדש ורכישות למלאי. כמו כן, החברה נקטה בצעדי התייעלות כדי לצמצם את הפגיעה כמו צמצום בעלויות שכר, צמצום בנסיעות ועוד. כרגע לא ניתן לצפות את ההשפעה העתידית למרות ההתאוששות."

78. מכאן, אנו למדים כי ככל הנראה היתה ככל הנראה פגיעה מסויימת בהכנסות העוררת, אולם העוררת הצליחה להתגבר באמצעים שונים על הירידה בהכנסותיה. בנוסף לכך, מהדוח הכספי לשנת 2020 ניתן להיווכח כי: הכנסותיה של העוררת דווקא עלו בין השנים 2019-2020 מ 8,1418 אלפי ₪ ל 11,302 אלפי ₪ בשנת 2020; הרווח הנקי של העוררת עלה מ -326 אלפי ₪ ל -1,512 אלפי ₪.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אלפי ש"ח בשנת 2020; הוצאות מכירה והנהלה וכלליות נותרו ללא שינוי בין השנים 2019-2020; לחברה עסקאות עם בעלי עניין (באור 15 לדוח הכספי לשנת 2020). אין בנתונים אלה להעיד על פגיעה ברמה השנתית בהכנסות העוררת.

79. רכיב מרכזי בבחינת הזכאות של העוררת למענק הם הדוחות החודשיים אותם מגיש העוסק למע"מ. מבחינת דוחות אלה בתקופות הזכאות הרלוונטיות ניתן ללמוד על מאפייני העסק, על מאפייני ההוצאות וההכנסות שלו, על לקוחות העסק, האם העסק מקיים עסקאות עם בעלי עניין וצדדים קשורים, וכן על פעילותו העסקית במרוצת השנים. מידע זה מהווה מידע מרכזי וחיוני בבחינת רכיב הקשר הסיבתי בנסיבות בהן נדרש לעשות כן.

80. העוררת אמנם הגישה לתיקי הערר את הדוחות אשר דווחה למע"מ, אולם דיווחים אלו בוצעו בניגוד לפסק הדין כאמור. כמו כן, אין בידי המשיבה לאמת את המידע אותו דיווחה העוררת בדיווחיה למע"מ (למשל השוואה בין כרססת לקוחות מול דיווחי הלקוח למשיבה), זאת משום שהפעילות היצרנית והעסקית של העוררת מתבצעות מחוץ לישראל.

81. לפיכך, אף אם היתה העוררת נכנסת בגדרי "עוסק" שבחוק, הרי שבמקרה בו הוועדה נדרשת לבחון את קיום רכיב הקשר הסיבתי, מצאנו כי מתעורר קושי עובדתי להסתמך על דיווחי העוררת למע"מ, וזאת כאמור משום שהדוחות אשר הוגשו למע"מ, לא היו אמורים להיות מוגשים ומדווחים ואינם מאפשרים למשיבה לאמתם.

#### טענת התיישנות עקב איחור במתן החלטה בהשגה

#### השלכות איחור במתן החלטה בדבר זכאות עוסק למענק

82. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי אין הוראה מפורשת לגבי התוצאה של איחור במתן החלטה בדבר זכאות עוסק למענק. בניגוד לחוקי מס אחרים, לא נקבע בחוק כי לסטייה מן המועד תהיה השפעה כל שהיא על תקפותה המשפטית של הפעולה. בעע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר (פורסם בנבו, 20.5.2008)** (להלן: "עניין נאות ראש העין") נקבע כי מדובר בנורמה **מנחה** המגדירה מסגרת זמן לפעולה, ואיננה בעלת אופי מחייב. עוד נקבע, כי כאשר מדובר במועד שתכליתו היא לשמש קו מנחה בלבד, לחריגה ממועד זה עשויה להיות נפקות ביחס לסבירותה ולתקינותה של הפעולה המנהלית וכן מבחינת שאלת עיתויה.

#### עמדת הפסיקה לגבי אי מתן החלטות בהתאם למועדים שנקבעו בחוק התוכנית לסיוע כלכלי

83. בחוק נקבע כי על המשיבה לקבל החלטות בהשגה בתוך 120 ימים, אולם לא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועדים שנקבעו בחוק.

84. סוגיית ההשלכה של איחור המשיבה במתן החלטה בבקשה למענק נדונה רבות הן בהחלטות שונות של בתי המשפט המחוזיים (ראה בין היתר עמ"נ 21-06-27710-06 **ב.ג ביטחון הצפון אבטחת**



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, (פורסם בנבו, 03.01.2022) (להלן: "עניין ב.ג. ביטחון"); עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים 48298-11-21 (פסק הדין מיום 12.6.22); עניין מגדלי ברקת לעיל; עמ"נ 3720-11-21 פודולסקי נ' רשות המסים, (פסק דין מיום 15.7.22) (והערעור בעניין פודולסקי לעיל, בבית המשפט העליון); עמ"נ 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (להלן: "עניין פליסידד"), עמ"נ 321-03-22 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, (פסק דין מיום 13.11.22); עניין ברקת לעיל; והן בהחלטות ענפות של וועדות הערר (ערר 1140-21 הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 21.06.2021); ערר 1023-21 כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.05.2021); ערר 1589-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2021); ערר 1538-21 מחסני קוסמטיקה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021); ערר 1413-21 אכרם מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021) וערר 1632-21 לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.11.2021).

85. ועדות הערר ערכו הבחנה בין הוראות חוק שקבעו סנקציה לצדן לבין אלו שלא, אימצו את הגישה הפרשנית המוצעת בעניין ראש העין, וקבעו כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מנחה בלבד, ואין באיחור במתן ההחלטה בהשגה להביא לקבלתה.

86. בעניין ברקת נקבע שככלל, חריגה מהמועד שנקבע למתן החלטה בהשגה לא תביא לקבלתה וכי:

"רק במקרים חריגים במיוחד עצם האיחור במועד מתן ההחלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל".

87. בעניין זה, נקבע כי מדובר במקרים בהם האיחור חריג באופן ברור ומיוחד בהשוואה לתיקי ערר אחרים ולצד זאת, יש טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים קבלת הערר. בית המשפט התייחס למדיניות המוצעת בעניין פליסידד וקבע כי ייתכנו מקרים חריגים, בהם תהיה הצדקה להשית הוצאות על המשיבה כאיזון לדרך התנהלותה, ולשקילת סבירות החלטתה.

88. בעניין פודולסקי קבעה כב' השופטת דפנה ברק ארז בסיפא לפס' 24 כי:

"ניתן לומר כי אי עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה."

89. במקרה דנא, העוררת הגישה את ההשגות ביום 11.7.2021, בהן התקבלו החלטות המשיבה ביום 3.2.2022, קרי באיחור של כשלושה חודשים מהמועד בו נדרשה המשיבה ליתן החלטה ע"פ



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקבוע בחוק. הוועדה סבורה כי המשיבה הרימה את הנטל והוכיחה כי החלטתה בדבר אי זכאותה של העוררת למענקים נכונה בנסיבות המקרה שבפנינו.

90. כמו כן, וכפי שהובא לעיל העוררת פעלה בחוסר נקיין כפיים הן בהגשת הבקשות למענקים מהמשיבה, אשר לולא היו מוגשות בהסתמך על דווחיה של העוררת למע"מ בניגוד לפסק הדין כאמור, לא היתה יכולה כלל להגיש בקשה במערכת המקוונת של המשיבה, ובוודאי שלא לקבל מקדמות בעבור כך; והן בבבואה לבקש סעד מוועדת הערר, וזאת מבלי לציין את עובדת קבלת פסק הדין ואת הקביעה שאין היא רשאית כלל לדווח בדבר הכנסותיה למע"מ כפי שעשתה. עובדות אלה כפי שהובא לעיל, מהוות עובדות רלוונטיות וחיוניות לצורך ברור המחלוקת שבין הצדדים בהליך שבפנינו.

91. ולא זו אף זו; העוררת הגישה את הדיווחים שלה למע"מ כחלק מטענותיה לקיום הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים אשר לכאורה נגרמה לה ובין התפשטות נגיף הקורונה בישראל. הוועדה רואה בחומרה את התנהלותה של העוררת בהקשר זה. יפים לעניין זה דבריו של יצחק זמיר:

"אם העותר מתנהג באופן בלתי ראוי כלפי הרשות המינהלית, או כלפי בית המשפט, עשויה להיות לכך נפקות משפטית בהקשרים שונים ובצורות שונות, למשל חיוב העותר בהוצאות המשפט אפילו אם זכה בדין, ואולי אף הוצאות מוגדלות, משום שהתנהג באופן בלתי ראוי." (יצחק זמיר, **הסמכות המינהלית**, כרך ג' הביקורת השיפוטית: כללי סף (2014), בעמ' 2026-2027 (להלן: "**יצחק זמיר**")). (לדיון בנושא ראה בג"ץ 164/97 **קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ**, פ"ד נב(1) 369, 289 (1998); מנגד השווה לע"א 8189/11 **דיין נ' מפעל הפיס**, (2013)

92. לכל אלה יש להוסיף את המסקנה אליה כאמור הגענו כי העוררת כלל אינה נכנסת בגדר "עוסק" שבחוק ובחוק מע"מ ולפיכך לא היתה רשאית לכתחילה להגיש בקשה למענק.

93. מסיבות אלו החלטנו שיש לפסוק הוצאות לחובת העוררת בגובה של 20,000 ₪ וזאת בגין חוסר נקיין הכפיים בבקשתה למענקים ולסעד מוועדת הערר.

#### סוף דבר

94. העררים שבכותרת נדחים. העוררת תשיב למשיבה את המקדמות אשר שולמו לה בהתאם להוראת סעיף 16 לחוק, בתוספת 20,000 ₪ הוצאות לחובת העוררת.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ניתנה היום, טז' בשבט התשפ"ג, 7 בפברואר 2023, בהעדר הצדדים.

1496-22

גרמן פיסקין, רו"ח  
חבר

תמר שטיינר, עו"ד  
יו"ר הוועדה