



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1626-22

ערר 1721-22

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

טניה חכמוב, רו"ח - חבר

יורם ברק - שמאות מקרקעין בע"מ, ח.פ. 514316983
באמצעות ראובן הייפרט

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

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

החלטה

1. העוררת היא חברה העוסקת בעריכת שומות מקרקעין וייצוג בפני שמאים מכריעים ובפני ועדות ערר, בעיקר בנושאי היטלי השבחה.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות למספר תקופות זכאות, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020), ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק או חוק התוכנית לסיוע כלכלי**).
3. הגם שהעררים שלפנינו נסובים על שתי תקופות זכאות בלבד, מפאת חשיבות הדברים לצורך ההכרעה בערר, נעמוד בפירוט על השתלשלות העניינים כסדרה בכל תקופות הזכאות:
(א) ביום 17.5.2020 הגישה העוררת בקשת מענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. ביום 6.7.2020, ולאחר מכן ביום 7.7.2020, קיבלה העוררת סכומי מקדמות כנדרש בהתאם להוראות החוק. ביום 9.7.2020, קיבלה העוררת "הודעה בדבר תשלום מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות", ובה צוין כי אושר לה כמענק סך של 26,549 ש"ח.
(ב) ביום 11.8.2020 הגישה העוררת בקשה למענק לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020. בדומה, ככל הנראה, שולמו לעוררת מקדמות זמן קצר לאחר מכן. ביום 9.10.2020 קיבלה העוררת "הודעה בדבר תשלום מענק השתתפות בהוצאות קבועות", ובה צוין כי אושר לה כמענק סך של 40,228 ש"ח.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ג) מאוחר יותר הגישה העוררת בקשה למענק לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. ביום 11.1.2021 קיבלה העוררת "הודעה בדבר תשלום מענק השתתפות בהוצאות קבועות", ובה צוין כי אושר לה כמענק סך של 17,420 ש"ח. המשיבה ציינה בהחלטה כי "עסקאות חריגות שנכללו בדיווח מחזור העסקאות לתקופת הבסיס נוטרלו ונקבע לך מחזור בסיס בסכום של 580656".

(ד) בו ביום, הגישה העוררת השגה כנגד החלטה זו, הנוגעת לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר. ביום 17.2.2022 ניתנה החלטה בהשגה. בתמצית, נקבע בהחלטה כי הירידה בהכנסות היא "נקודתית" וכי אין קשר סיבתי בינה ובין מגפת הקורונה. המשיבה הצביעה על תנודתיות בהכנסות העוררת ועל נתוני הכנסה גבוהים וחריגים בחודש ינואר 2021, בתקופת הסגר השלישי – נתונים המעידים לשיטת המשיבה על היעדר קשר סיבתי. המשיבה ציינה כי לצורך נטרול התנודתיות, מחזור תקופת הזכאות נקבע על פי ממוצע 03/2020 עד 06/2021. בסוף מסמך ההחלטה, צוין כי לאור נימוקים אלו הוחלט לדחות את ההשגה.

(ה) בה בעת, ביום 17.2.2022, קיבלה העוררת "הודעת דחיה" בגין בקשתה למענק בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 (הגם שכבר התקבלה החלטה בתקופה זו ולא הוגשה השגה לגביה). בהחלטה צוין כי הבקשה נבדקה, וכן צוינו הנימוקים שצורפו להחלטה בהשגה בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 כמתואר לעיל. בסוף מסמך זה, צוין כי הבקשה אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק וכי הוחלט על דחייתה.

(ו) ביום 3.4.2022 הגישה העוררת את העררים שבנדון כנגד החלטת המשיבה בשתי תקופות הזכאות. הגם שלא התקבלה החלטה בהשגה בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, התבקשה המשיבה להבהיר האם מקובל עליה שנראה את הודעת הדחיה, שניתנה למעלה משנה וחצי מאז הגשת הבקשה כאילו הייתה החלטה בהשגה, כך שניתן יהיה לדון גם לגביה. מלכתחילה התנגדה המשיבה להסדר דיוני זה, ואולם לבקשת הוועדה שקלה המשיבה שוב את עמדתה והסכימה לכך (ואגב כך הבהירה את השתלשלות העניינים בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020).

(ז) ביום 27.4.2022, בד בבד עם בירור העררים שבנדון, קיבלה העוררת "הודעת דחיה" בגין בקשתה למענק בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 (גם במקרה זה, בניגוד להחלטה הקודמת ומבלי שהוגשה השגה). גם בהחלטה זו צוינו כל הנימוקים שצוינו מאז ההחלטה בהשגה, וכן צוין כי הבקשה אינה עומדת בתנאי החלטת הממשלה וכי הוחלט על דחייתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. בכתב הערר, הצביעה העוררת על נתוני ההכנסות השנתיים שלה, מהם עולה כי קיימת ירידה מסוימת בהשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020. העוררת הדגישה כי חלה ירידה בהשוואה בין תקופות הזכאות לתקופות הבסיס, והביעה תמיכה לגבי החלטות המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי, כמו גם לגבי הקביעה שהתקיימה הכנסה חריגה. העוררת ציינה כי היא מקבלת שכר טירחה בכל תיק לאחר שעבודתה מסתיימת, כך שיש שוני בין החודשים השונים, ואולם הדגישה כי בחודשים שבגינם הוגש הערר לא נערכו עסקאות נדל"ן כלל ולכן ישנה ירידה בהכנסות. עוד טענה העוררת כי טיעון התנדויות הוא מופרך, שכן אין לחברה כל אינטרס לדחות תשלומים ללקוחותיה.
5. העוררת הוסיפה וטענה כי המשיבה נהגה בה באופן בלתי הגון, בשני מובנים: העובדה שהחלטה בהשגה לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 התקבלה בחלוף למעלה משנה, ובפיגור של למעלה מ-9 חודשים לעומת המועד הקבוע בחוק; וכן העובדה שהוחלט "לפתוח" תקופת זכאות נוספת שלא התייחסו אליה קודם לכן.
6. לבקשת ועדת הערר, הוסיפה העוררת והבהירה כיצד נפגעה עקב נגיף הקורונה – לטענתה חל קיטון בהיקף עסקאות הנדל"ן וחלה ירידה ברמת הפעילות בתחום, מגמה שגרמה לקיטון בהיקף שומות ההשבחה ולירידה בהיקף העבודה של המשרד. עוד נטען כי הסגרים גרמו לדחיות דיונים המתקיימים בפני שמאים מכריעים ובפני ועדות ערר. באופן כללי, צוין כי הכנסות העוררת היו במגמת עליה בשנים הקודמות, ומכאן שהסיבה לירידה בשנת 2020 היא מגפת הקורונה.
7. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על מרכזיותו של תנאי הסף בדבר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה. המשיבה הדגישה את התנדויות הקיימת ממילא בהכנסותיה של העוררת, שהיו לה בשנת 2019 הכנסות חודשיות ברמות דומות לאלו שהתקבלו בשנת 2020. המשיבה הדגישה את ההכנסה החריגה והגבוהה שהפיקה העוררת דווקא בחודש ינואר 2021, בתקופת הסגר השלישי – מחזור גבוה לאין שיעור ביחס למחזורי העוררת בשנים האחרונות. המשיבה העירה כי התנדויות מהווה סימן לכך שהירידה אינה נובעת מנגיף הקורונה, וציינה כי במקרה זה הירידה היא אכן פועל יוצא של תנדויות בלבד.
8. באשר לטענת העוררת לגבי האיחור שחל בקבלת ההחלטה בהשגה, המשיבה פירטה בהרחבה בדבר עמדתה בנושא. המשיבה הדגישה כי בחוק לא נקבעה כל סנקציה בעניין זה, וזאת בשונה מהסדרי חוק אחרים בהם נקבע כי בהיעדר החלטה לפי המועד שנקבע בחוק, דין ההשגה להתקבל. עוד הפנתה המשיבה לנתונים המצביעים על המספר המשמעותי של בקשות והשגות שהוגשו לפי החוק, כאשר נטען כי בקביעת ההסדר שנקבע בחוק המחוקק היה מודע להיקף הבקשות הצפוי, ומשכך ביודעין הוחלט להסתפק ב"הוראה מנחה" לעניין מועד מתן ההחלטה, ללא קביעת סנקציה בצדה. המחוקק אף נתן דעתו לאפשרות כי ייגרם עיכוב במתן ההחלטות, ולפיכך הורה על תשלום מקדמות על חשבון המענק. מכל מקום,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעמדת המשיבה כאשר אין בסיס לזכאות למענק, אין להעניקו רק בשל איחור שנפל בהחלטה בהשגה.

9. בתגובה לכתב התשובה, עמדה העוררת על כך שההכנסה החרוגה בחודש ינואר 2021 היא אכן חריגה – והיא נוצרה בשל שכר טירחה גבוה ששולם לעוררת בשל ייצוג שמאי בתיק השבחה גדול מאוד. העוררת הדגישה כי השומה הרלוונטית נערכה על ידה בשנת 2016, וכי דיוני השומה בפני השמאי המכריע וועדת הערר התקיימו עד סוף שנת 2019; הובהר כי רק לקראת סוף שנת 2020 ניתנה הודעה על כך שהצדדים הגיעו להסכם פשרה, וסכום החשבונית שולם בתחילת שנת 2021. העוררת טענה כי מבחינה מהותית, יש לייחס הכנסה זו לשנים 2016-2019 ולא לתקופת הקורונה, וייחוס כזה רק מחזק את טענותיה.

10. הדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 12.6.2022, נסוב על סוגיית הקשר הסיבתי, ועל טענות העוררת בנוגע להתנהלות המשיבה. בתום הדיון, התברר כי בין הצדדים נפלה מחלוקת גם לגבי משמעות ההחלטה בהשגה, בנוגע לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 – המשיבה טענה כי במסגרת ההחלטה בהשגה נבחנה מחדש הזכאות למענק, ונקבע כי העוררת לא זכאית למענק כלל בגין תקופה זו, כך שעליה להחזיר את כל סכומי המקדמות ששולמו לה. לעומת זאת, העוררת טענה כי קיבלה הודעה המחייבת החזר מקדמות חלקי בלבד (בהתאם להודעת הזכאות למענק מיום 11.1.2021), וכי מלבד הודעה בדבר דחיית ההשגה – לא קיבלה החלטה אחרת המורה לה להחזיר את כל סכומי המקדמות.

11. בתום הדיון, ביקשנו מהמשיבה למסור לוועדת הערר את כל מסמכי ההחלטה שהועברו לעוררת. לאחר שהוגשו המסמכים, הוועדה העירה לגבי מסמך חסר בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. בשלב זה הגישה המשיבה את המסמך, ובהזדמנות זו הוסיפה וטענה כי החלטה זו – כמו גם ההחלטה לגבי תקופת מאי-יוני 2020 לא הייתה החלטה סופית, אלא צוין בה חישוב הנתונים כפי שהיה בידי המשיבה באותה העת, תוך הבהרה כי העורר יצטרך להשיב את המענק אם יתברר שהוא לא זכאי לו. בנוסף, ציינה המשיבה כי תיקון ההחלטות בבקשות למענק לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020 נעשה בהתאם לסמכות המשיבה לפי סעיף 12(ב) לחוק (בדומה לסמכות המשיבה לערוך תיקון טעות בחיקוקי מס אחרים).

דיון והכרעה

12. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו במסמכים שהוגשו, כמו גם במסמכי ההחלטה, באנו לכלל מסקנה שניתן לקבל את העררים באופן חלקי. לטעמנו, ההחלטה לדחות את ההשגה שהגישה העוררת בנוגע לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 התקבלה כדיון, ואולם ההחלטה "לפתוח" באותה הזדמנות גם את תקופת הזכאות מאי-יוני 2020 ולשלול את המענק שכבר הוחלט להעניק לעוררת – נעשתה שלא כדיון. כמו כן, מצאנו כי בשאלה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מהו הפירוש שיש לתת להחלטה בהשגה בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, לגבי דרישת החזר המענקים, הדין עם טענות העוררת. להלן נעמוד על טעמי החלטתנו.

13. נעיר כי העררים אינם נסובים על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, וגם החלטתנו אינה מתייחסת לתקופה זו. אכן, כפי שהעירה המשיבה, בגין תקופה זו לא הוגשה השגה ולא הוגש ערר. עם זאת, העקרונות שעליהם נעמוד להלן יפים לכל תקופות הזכאות, ועל פניו תוצאה דומה עשויה להיות מתבקשת גם לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, אם תתברר בעתיד.

רקע נורמטיבי – קשר סיבתי

14. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, וזאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי חלה בעסק ירידת מחזורים, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בשיעור שנקבע. עם זאת, המענק ניתן רק במקרים שבהם "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19", כלומר – רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו סעיף 8(3) לחוק).

15. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, 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 עמ"נ 27710-21-06 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022 (להלן – עניין ב.ג. בטחון), פסקה 53 להחלטה).

16. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות שלו עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון, פסקה 53 להחלטה; וראו לדוגמה ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 מאסטר בן בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021)), או ירידה בהיקף הפרויקטים שלו (ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2021)), כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חיאדרה חאלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.7.2021), ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ח בע"מ



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נ' **רשות המסים** (ניתן ביום 10.10.2021), כאשר השוואה שנתית בין מחזור ההכנסות בשנת 2019 למחזור ההכנסות בשנת 2020 אינה מעידה על ירידת מחזורים (ערר 21-2317 **אי. וי.** **וי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 25.5.2022) ועוד.

17. במקרים רבים, ספק לגבי קיומו של קשר סיבתי מתעורר גם לנוכח תנודתיות בהכנסות העסק. כאשר קיימת תנודתיות בהכנסות, ההשוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מעידה באופן מהימן על השינויים במצבו של העסק, וייתכן מאוד שירידת המחזורים המצטיירת מהשוואה כזו היא אקראית ואינה נובעת ממגפת הקורונה (ראו ערר 21-1277 **נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 14.10.2021). במקרים כאלו ניתן לקבוע את מחזור תקופת הבסיס על פי חישוב חלופי, של ממוצע הכנסות העוסק על פני שנה קלנדרית, או תקופה ארוכה אחרת (ראו למשל ערר 21-1026 **נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 5.5.2021); מדובר בחישוב מיטיב המאפשר לבחון האם דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, לפחות לגבי חלק מירידת המחזורים (ראו ערר 21-1003 **נע גולדה נתניה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 2.5.2021).

דרישת הקשר הסיבתי – הטיפול בהשגת העוררת על תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020

18. בענייננו, המשיבה הצביעה בהחלטה בהשגה על התנודתיות בהכנסות העוררת. בחודשים רגילים, על פני רוב התקופות שבהן הוצגו לנו דיווחי ההכנסות של העוררת, ההכנסה החודשית נעה בין מ-150 אלף ש"ח בצד הנמוך, עם חריגות מסוימות כלפי מטה, ועד להכנסות של כ-700 ש"ח בחודש בצד הגבוה. נעיר כי בדיווחי העוררת ניתן למצוא דפוס של הכנסות גבוהות יותר בחודש ינואר – הכנסות שלדברי העוררת נובעות מתשלום שנתי שמתקבל בגין מתן שירותים לרשות מקומית – אולם דפוס זה ממילא אינו צריך להשפיע על חישוב ירידת המחזורים בחודשים אחרים כבענייננו. כיוון שהכנסות העוררת מדווחות רק עם סיום הטיפול בכל אחת מהעסקאות שבהן היא מעורבת, התוצאה היא ממילא שרירותית, ועשויות להיות תקופות ארוכות שבהן ההכנסות הן נמוכות, לצד תקופות אחרות שבהן ההכנסה גבוהה יותר.

19. גם בשנת 2020, הכנסות העוררת לא סטו באופן ממשי מדפוס זה. אכן, החל מחודש אפריל 2020 מחזורי ההכנסות של העוררת היו על הצד הנמוך, אולם בחודש אוגוסט 2020 הכנסותיה היו על הצד הגבוה. בחישוב ממוצע ההכנסות על פני תקופות של 6 חודשים, מצאנו כי ההכנסות של העוררת במחצית השניה של 2020 אמנם היו נמוכות, אך הכנסות נמוכות באותה מידה היו לעוררת במחצית השניה של שנת 2018. ששת החודשים שבהם הכנסותיה של העוררת היו נמוכות ביותר, בכל התקופות שהוצגו לנו, לא היו בתקופת הקורונה אלא בחודשים מרץ-אוגוסט 2018.

20. נתונים אלו תואמים את הנתונים השנתיים – בשנים 2016-2017 הכנסות העוררת היו יציבות, ועמדו על סדר גודל של כ-4 מיליון ש"ח בשנה. בשנת 2018 הכנסות העוררת היו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נמוכות יותר, ועמדו על כ- 3.4 מיליון ש"ח, בשנת 2019 חלה עליה ל-4.3 מיליון ש"ח, ובשנת 2020 שבו ההכנסות לרמה של כ-4 מיליון ש"ח, בדומה להכנסות שהיו לה בעבר. טענת העוררת בדיון כאילו היא הייתה מצויה במגמת עליה שנבלמה בשל מגפת הקורונה אינה מתיישבת עם הנתונים – עליה בשנה אחת וירידה בשנה אחרת מעידה לכל היותר על איזון ולא על קו מגמה כלשהו.

21. דיווחי הכנסות העוררת בשנת 2020 תואמים אפוא את דפוס ההכנסות שהיו לה בשנים קודמות, והם אינם מעידים על קשר סיבתי למגפת הקורונה. נתונים אלו מצדיקים את העברת נטל הראיה אל כתפי העוררת. לעוררת ניתנה הזדמנות להציג מסמכים וראיות המוכיחים את טענותיה לגבי הקשר הסיבתי, והיא הסתפקה בהסברים כלליים לגבי הירידה בפעילות בתחום הנדל"ן. טענות כלליות אלו לא היו מבוססות, ולא מצאנו שיש בהם כדי לשנות את הרושם העולה מהנתונים.

22. נדגיש כי בשונה מטענות העוררת, התנודתיות אינה מעידה על מניפולציה אפשרית בדיווחים או דחיה של הכנסות מתוך מטרה לקבל מענק. התנודתיות מעוררת את שאלת הקשר הסיבתי – היא מעידה על כך שההכנסות הנמוכות, כביכול, בתקופת הזכאות, אינן שונות מההכנסות שהיו לה בתקופות אחרות. נתון זה מעביר את נטל הראיה לעוררת, להוכחת הקשר הסיבתי, והיא לא הרימה את נטל הראיה המוטל עליה.

23. בצד זאת, נציין כי לא ראינו לנכון לייחס משמעות לנתוני ההכנסה החריגים של העוררת בתחילת שנת 2021. המשיבה הדגישה את הנתונים הללו בהחלטה בהשגה ובכתב התשובה לערר, ואולם ההסברים של העוררת כי מדובר בעיסקה חריגה – הניחו את דעתנו. הכנסה גבוהה זו אינה קשורה לפעילות העוררת בתקופת הקורונה, אלא לפעילותה בתקופה קודמת, ואין לייחס לה כל משמעות. מכל מקום, סברנו כי התנודתיות בהכנסות מהווה אינדיקציה מספיקה בכדי לבסס את המסקנה שאליה הגענו כאמור לעיל.

משמעות ההחלטה בשלב ההשגה

24. מצאנו אפוא שההחלטה לדחות את ההשגה שהגישה העוררת נעשתה כדין. יחד עם זאת, תמהנו לגלות אגב אורחא, בתום הדיון שהתקיים בערר, כי הצדדים חלוקים ביניהם לגבי טיב ההחלטה שהתקבלה בשלב ההשגה.

25. כפי שהסברנו לעיל בהרחבה, בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 קיבלה העוררת החלטה על זכאות למענק בסכום נמוך מזה שביקשה – סכום של 17,420 ש"ח. השגת העוררת נדחתה, לאחר שהמשיבה מצאה שאין קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה. בגוף ההחלטה, פורטו הנימוקים מהם עולה כי דרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, ונקבע למסקנה "לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך". מבחינת השורה התחתונה, ההחלטה נותרה מעורפלת במידה מסוימת: האם הוחלט רק לדחות את ההשגה,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כיוון שטענות העוררת נדחו, או שמא הוחלט, בשל היעדר קשר סיבתי, לתקן את ההחלטה המקורית שהתקבלה על ידי המשיבה ולשלול כליל את הזכאות למענק?

26. על פניו, השורה שבה קבועה המסקנה האופרטיבית של ההחלטה היא השורה האחרונה – ובה צוין שהוחלט לדחות את ההשגה, ולא צוין שהוחלט לערוך תיקון בהחלטה הקודמת. מנגד, ברי כי ההתייחסות לגופו של עניין, הכלולה בנימוקי ההחלטה, היא חד משמעית: המשיבה מצאה שאין קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין נגיף הקורונה, והחליטה לערוך חישוב חלופי של מחזור תקופת הזכאות. הסברים אלו מתיישבים עם הקביעה כי יש לשלול את המענק מהעוררת כליל.

27. כאן המקום להעיר כי המשיבה נוהגת לצרף לכל החלטה בהשגה מסמך נוסף, שכותרתו "פירוט תשלומים לעוסק". מסמך נלווה זה מפרט את התשלומים שהועברו לעוסק בכל אחת מתקופות הזכאות, וכן את דרישות השבת התשלומים, ככל שהעוסק נדרש לכך, ואת סטטוס הטיפול בבקשה. העוררת ביקשה להיתלות במסמך פירוט התשלומים שצורף להחלטה בשלב הגשת הבקשה (שבו צוין סכום נמוך של החזר, לגבי חלק מהמקדמות), ואילו המשיבה הצביעה על פירוט התשלומים שצורף להחלטה בהשגה (ממנו עולה שהעוררת צריכה להשיב את כל תשלומי המקדמות). אלא שלהבנתנו, מדובר במסמך נלווה שאינו מהווה חלק מההחלטה גופא. לכל היותר, הוא מהווה תיעוד של האופן שבו עודכנה ההחלטה במחשבי המשיבה. ברי כי במקרה של סתירה בין מסמך ההחלטה לבין פירוט התשלומים הנספח אליו – מסמך ההחלטה עצמו גובר.

28. מההסברים שמסרה המשיבה עולה בבירור כי בשלב ההשגה היא לא הסתפקה בדחיית טענות העוררת והיא התכוונה לתקן את ההחלטה ולשלול את הזכאות למענק כליל. בהחלטה בהשגה העלתה המשיבה על הכתב את נימוקי שלילת הזכאות, ואולם לא העלתה על הכתב את ההחלטה האופרטיבית – לשלול את המענק מהעוררת.

29. החלטה על שלילת המענק ודרישה להחזר כספי המענק שכבר התקבלו בשלב קודם, אינה יכולה להיות משתמעת. סעיף 16(א) לחוק מורה על כך שהחובה להחזיר למשיבה סכומי מענק ששולמו ביתר חלה על העוסק מעת שהמנהל המציא לו "דרישה להחזר". במקרים שבהם המשיבה מורה על החזר במסגרת החלטותיה, היא אכן נוהגת לציין בגוף ההחלטה את דרישת החזר, וכך אכן נעשה בהחלטה הראשונה שניתנה לעורר, בשלב הגשת הבקשה. אולם בשלב ההשגה, המשיבה לא כללה בגוף ההחלטה את דרישת החזר, וכאמור, ההחלטה בהשגה נחתמה במילים "הוחלט לדחות את השגתך".

30. נציין כי ניסיון העבר של הוועדה מלמד שבמקרים מסוימים, נוהגת המשיבה להימנע משלילת הזכאות או מהקטנת המענק, גם במצבים שבהם נימוקי דחיית ההשגה עשויים להצדיק זאת (ראו לדוגמה ערר 1222-21 ע. עראר ייעוץ והשקעות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 10.10.2021, פסקה 4 להחלטה). לפיכך, בהיעדר החלטה אופרטיבית ברורה, לכאן או לכאן, הסברה שהמשיבה נהגה באופן דומה גם במקרה זה אינה מופרכת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

31. אם כן, ההחלטה בשלב ההשגה הייתה לקויה – גם אם המשיבה התכוונה לדרוש בחזרה את כל כספי המענק ששולמו לעוררת בתקופת זכאות זו, היא לא העלתה על הכתב את הדרישה. אמנם, המסקנה של המשיבה עשויה להיות ברורה מבין השורות – בשים לב לנימוקים שצוינו בגוף ההחלטה, ובשים לב לפירוט התשלומים שצורף אליה.

32. הסתפקנו בשאלה האם ליקוי זה מצדיק שינוי של המסקנה האופרטיבית, או שמא מדובר בעניין טכני, שניתן להתגבר עליו בדרך של פרשנות. ייתכן שאילו היה מדובר בליקוי טכני בלבד, שניתן היה לפתור אותו בניסוח אחר של ההחלטה, הייתה לכך משמעות מוגבלת. אלא שליקוי זה מצטרף לכשל נוסף, ומשמעותי יותר, שעליו נעמוד להלן. למעשה, ההחלטה לתקן את ההחלטה הקודמת ולשלול את המענק כליל, ניתנה בד בבד עם החלטה נוספת, בה הוחלט לתקן את ההחלטה הסופית שכבר התקבלה לגבי תקופות הזכאות מאי-יוני 2020 (ובהמשך כאמור תוקנה גם ההחלטה הסופית בנוגע למרץ-אפריל 2020). לפיכך, נבקש להלן לבאר בהרחבה את הכללים הנוגעים לתיקון החלטות סופיות, ובהמשך נעמוד על הנפקות של מכלול הליקויים בהתנהלות המשיבה.

תיקון החלטות מינהליות - כללי

33. באופן כללי, המשפט המינהלי מכיר בעיקרון של אי סופיות ההחלטה המינהלית. סעיף 15 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, קובע כי הסמכות לתת הוראת מינהל כוללת בתוכה גם את הסמכות 'לתקן, לשנות, להתלות או לבטל' את אותה הוראה, בדרך שבה היא ניתנה. עיקרון זה נגזר מהחובה המתמדת המוטלת על רשויות המינהל להמשיך ולהפעיל את שיקול הדעת המינהלי ככל שיש צורך בכך.

34. עם זאת, כפי שהדגישה הפסיקה בעניין זה ובעניינים נוספים במשפט המינהלי – סמכות לחוד ושיקול דעת לחוד. במסגרת החלטה האם לתקן את ההחלטה הקודמת, מחויבת הרשות להפעיל שיקול דעת, ולהתחשב במציאות שיצרה ההחלטה הקודמת, מבחינת ההסתמכות עליה והציפיות שהיא יצרה לגבי המשך תחולתה (ראו ד' ברק ארז, **משפט מינהלי** (2010) (להלן – **ברק ארז**), עמ' 385). ובלשון בית המשפט העליון:

"במסגרת קבלת ההחלטה השנייה, בה חוזרת הרשות המינהלית מההחלטה הראשונה, עליה להתחשב בהחלטה הראשונה. אכן, החלטה זו יצרה מציאות נורמטיבית חדשה, היא ביססה הסתמכות ולעתים אף שינוי מצב לרעה. שינוי בהחלטה זו עשוי לפגוע בציפיות סבירות. יש לשקול עניין זה במסגרת האיזון הכולל, הבוחן את סבירותה של ההחלטה השנייה. על-כן, יהיו בוודאי מקרים, בהם רשות לא תהא רשאית לקבל בדיעבד החלטה שרשאית הייתה לקבלה מראש. בין ה"מראש" לבין ה"בדיעבד" חלף זמן, התרחשו אירועים, נוצרה מציאות חדשה. כל אלה עשויים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להפוך את ה"בדיעבד" לבלתי סביר, למרות שאילו נתקבל "מראש"
היה הוא סביר בהחלט. (בג"ץ 3406/91 בבלי נ' היועץ המשפטי
לממשלה, פ"ד מה(5) 1, 13-14).

35. הפסיקה עמדה על נסיבות שונות ומצבים שונים שבהם עשויה להתעורר הצדקה לתיקון החלטה – כאשר ההחלטה הקודמת נגועה באי חוקיות; כאשר חל שינוי מהותי בנסיבות; או כאשר נפלה טעות מהותית בהחלטה. עם זאת, כפי שהדגישה הפסיקה: "לא כל טעות שנפלה בהחלטה, ולא כל ראייה חדשה שנתגלתה, יספיקו ויצדיקו ביטול או שינוי ההחלטה. הרשות המינהלית עדיין חייבת לשקול, בכל מקרה כזה, את כל השיקולים הנוגעים לעניין לאור הנסיבות המיוחדות של המקרה, כדי לאזן ביניהם כראוי: האם, למשל, הטעות חמורה; מי אחראי לטעות; מה הנזק שנגרם, או עלול להיגרם, כתוצאה מן הטעות; ועוד" (בג"ץ 15/96 תרמוקיר חורשים נ' הרשות השנייה לטלוויזיה ורדיו, פ"ד נ(3) 397, 408).

36. בנוגע להחלטות שנפלה בהן טעות, עלתה הסברה כי יש מקום להבחין בין טעויות מסוגים שונים – הוצע לקבוע כי ככלל, ניתן יהיה לתקן טעות שיסודה באי חוקיות של ההחלטה הקודמת, או בתקלה טכנית, ומנגד, ככלל, לא ניתן יהיה לתקן טעות בשיקול הדעת של הרשות המינהלית (ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד לז(1) 337, 351; להלן – עניין י.ב.מ.). אמנם, בספרות המשפטית הובעה הסתייגות מחלוקה סכמטית זו (ראו ברק ארז, עמ' 391 ואילך). בפסיקה החדשה, המבחן המנחה את בית המשפט הוא מבחן של איזון אינטרסים – יש לבחון, על פי נסיבות העניין הספציפי, את המשקל של האינטרס הציבורי שבגינו נערך התיקון, למול שיקולי ההסתמכות והציפייה לוודאות בתחום שעליו נסובה ההחלטה (ראו לדוגמה בג"ץ 4492/92 ד"ר ילנה שנקרנקו נ' מנכ"ל משרד הבריאות, פ"ד מז 861, 864; ע"א 11583/04 מדינת ישראל נ' ברגר, פסקה 17 לפסק הדין). לשיקולי ההסתמכות עשויה להיות חשיבות מיוחדת כאשר עסקין בהחלטות שיש להן פן כלכלי, כבעניינו (ראו ברק ארז, עמ' 373, הי"ש 6).

37. עקרונות כלליים אלו עומדים בעינם גם במקרים שבהם נקבעו הוראות חקיקה ספציפיות להסדרת אפשרות תיקון ההחלטה. דוגמה מובהקת לכך ניתן למצוא בהוראות המאפשרות תיקון שומת מס הכנסה או שומת מקרקעין (סעיף 145(א) לפקודת מס הכנסה, סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963). בכמה הזדמנויות, הפסיקה עמדה על כך שהשיקולים שיש להביא בחשבון בעת תיקון שומה, דומים לאלו החלים מכוח הסמכות הכללית הנתונה לרשות מינהלית לשנות את החלטתה (ע"א 736/87 יעקובוביץ' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת, פ"ד מה(3) 365, 372-374; ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז, ניתן ביום 2.8.2010, פסקה 5 לפסק הדין; ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב, ניתן ביום 16.10.2012 (להלן – עניין מחלב), פסקה 27 לפסק דינו של השופט י' דנציגר).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

38. חשוב לציין כי לטעמנו, יש מקום לנהוג בהחלטות בהשוואה בין שינוי ותיקון של החלטות בעניין מענקים, כבענייננו, לבין תיקון שומות והחלטות בענייני מיסוי, שנדונו בפסקי הדין דלעיל. הגם שבשני המקרים המשיבה היא רשות המסים, בענייני מיסוי ישנה הכרה בעיקרון המחייב גביית מס אמת, אשר מכוחו ניתן להכיר בהצדקה רחבה יותר לערוך תיקונים בשומות סופיות (ראו עניין מחלב, פסקה 4 לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין; וראו ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייד, ניתן ביום 21.2.2021). בשונה מהתכלית בחיקוקי מיסוי, האינטרס המוגן שבשמו עשויה להיות הצדקה לתיקון הטעות הוא אינטרס כללי יותר, של שמירה על הקופה התקציבית. בענייננו, התכלית המרכזית של החוק היא סיוע לעסקים שנפגעו בשל מגפת הקורונה, כאשר עקרונות הפשטות והיעילות גוברים על שיקולי הדיוק, שאולי רלוונטיים יותר בהליכי מיסוי.

39. נבקש אפוא לעמוד על השיקולים המיוחדים לענייננו, העשויים להנחות את המשיבה בבואה להפעיל את סמכותה לתיקון החלטות.

תיקון החלטה לפי סעיף 12(ב) – שיקולים בהפעלת הסמכות

40. סעיף 12(ב) לחוק מורה על האפשרות לתקן החלטות בעניין זכאות למענק:

(ב) 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.

41. כמו כל סמכות תיקון החלטה מינהלית, גם סמכות זו אינה בלתי מוגבלת. על המשיבה להפעיל את הסמכות בשיקול דעת, תוך התחשבות באינטרס ההסתמכות ובמכלול השיקולים הנוגעים לעניין. כפי שעולה מהסקירה לעיל, לא ניתן לקבוע כללי אצבע בנושא זה. האיזון בין השיקול הציבורי, המצדיק את עריכת התיקון, לבין אינטרס ההסתמכות, שבגינו יש להימנע מעריכת תיקון, מחייב בחינה של נסיבות העניין, והחלטה בכל מקרה לגופו.

42. יחד עם זאת, מבלי למצות את מכלול השיקולים הנוגעים לעניין, נבקש לציין מספר שיקולים כלליים שיש לתת עליהם את הדעת בעת איזון האינטרסים בכל מקרה לגופו, במסגרת השימוש בסמכות לפי סעיף 12(ב).

(א) **עילות התיקון:** סעיף 12(ב) מורה על שתי עילות לתיקון ההחלטה – "גילוי עובדות חדשות" או "טעות".

(1) **עובדות חדשות:** במקום שבו התגלו למשיבה עובדות חדשות, שלא היו בהישג ידיה קודם לכן, עשויה להיות הצדקה לבחון מה משמעותן של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עובדות אלה. נוכח חובתה המתמידה של הרשות להפעיל שיקול דעת, יש היגיון רב בבחינה של עובדות חדשות – ואולם יש לזכור כי אין מדובר בשיקול בלעדי ומכריע, וכי לא בכל מקרה יהיה די בעובדות החדשות כדי להצדיק את תיקון ההחלטה הקודמת.

(2) **טעות:** כאמור, ניתן לתקן את ההחלטה גם אם נמצא שחלה טעות, כלומר גם אם לא התגלו עובדות חדשות. עם זאת, נוכח העקרונות שעליהם עמדנו לעיל, ברור כי לא כל טעות מצדיקה שינוי ותיקון, ויש לתת את הדעת לחומרת הטעות. מטבע הדברים, הנטל המוטל על המשיבה הוא קל יותר ככל שמדובר בטעות טכנית (וראו לדוגמה ערר 2039-21 א.ו. שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המסים) (ניתן ביום 8.5.2022). מנגד, כאשר העובדות הנוגעות לעניין עמדו בפני המשיבה עם קבלת ההחלטה המקורית, והיא מוצאת שהיא טעתה בשיקול הדעת, נדרשת הצדקה משמעותית יותר לתיקון ההחלטה (ראו עניין י.ב.מ, עמ' 531).

(ב) **חלופי הזמן:** בהתאם לסעיף 12(ב), הסמכות להורות על תיקון טעות אינה מוגבלת בזמן (וזאת בניגוד לחיקוקים אחרים בהם קיימת הגבלה של 4 שנים – ראו תקנה 9 לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נוק מלחמה ונוק עקיף), התשלי"ג-1973, וכן הוראות פקודת מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין שהוזכרו לעיל). יחד עם זאת, במסגרת שיקול ההסתמכות, יש לתת את הדעת גם למשך הזמן שחלף מאז ההחלטה המקורית. ככל שחולף הזמן גוברת ההצדקה להגן על מי שקיבל את המענק בהחלטה שניתנה כדין, אף אם התברר בדיעבד שההחלטה הייתה שגויה. ברי כי אינה דומה החלטה מתקנת שבאה מספר ימים או שבועות לאחר ההחלטה הקודמת, למקרה אחר שבו התיקון נערך חודשים או שנים לאחר ההחלטה המקורית.

(ג) **האחריות לתקלה:** במקרה שבו חלה טעות, או כאשר מדובר במידע ספציפי שלא הגיע לידי המשיבה, עשויה להיות משמעות מכרעת לשאלה מי אחראי לתקלה. שאלת האחריות היא ברורה במקרה של הטעה מכוונת מצד מבקש המענק, או כאשר המבקש נמנע מלמסור מידע רלוונטי שאותו הוא התבקש למסור, ואזי ה"אשם" רובץ עליו (זאת לצד מקרים אחרים שבהם שאלת האחריות או האשם היא מורכבת יותר).

(ד) **החלטה על בסיס אוטומטי:** כידוע, חלק גדול מהחלטות המשיבה בעניין מענקי הוצאות קבועות ניתנו על בסיס אוטומטי, במכתב שהפיקה המערכת הממוחשבת. כיוון שבתיקים אלו לא נערכת בחינה פרטנית, אלו החלטות המועדות לטעות. עם זאת, איננו סבורים כי שיקול זה מהווה כשלעצמו הצדקה מספקת לבחינה מחדש



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ולתיקון ההחלטה. היקפי הזכאות למענק נקבעו מלכתחילה על ידי המחוקק מתוך הנחה ברורה שהמשיבה תתבסס על מערכת אוטומטית. החלטת המשיבה לגבי סוגי התיקים שיועברו לבחינה ידנית מהווה מסגרת טבעית של ניהול סיכונים, וניתן להניח שהיא מביאה בחשבון את הערכות המשיבה לגבי יכולתה להידרש לטיפול בבקשות אלו, מבחינת היקפי כוח האדם העומד לרשותה. כיוון שהשימוש במערכת האוטומטית הוא אילוץ מערכתי שנובע משיקוליה של המשיבה, ניתן לומר כי ככלל, בעיה זו אינה צריכה ליפול על כתפיהם של מבקשי המענק. לטעמנו העובדה שההחלטה ניתנה על פי המערכת האוטומטית אינה מהווה, כשלעצמה, הצדקה לתיקון ההחלטה, אם כי היבט זה יכול להיות רלוונטי לצד שיקולים אחרים המצדיקים את עריכת התיקון.

(ה) **תכלית המענק:** אין צורך להזכיר כי המענק נועד לסייע לעסקים שהכנסותיהם נפגעו עקב משבר הקורונה. במקרים מסוימים, כשמדובר בעסק שנפגע מנגיף הקורונה (וכשעובדה זו אינה שנויה במחלוקת), הקטנת סכום המענק או שלילתו עלולה לעמוד בניגוד לתכלית ההסדר, גם אם מדובר בטעות.

(ו) **זכות טיעון:** כלל יסוד במשפט המינהלי כי החלטה שעשויה לפגוע בזכויותיו של פלוני צריכה להיעשות רק לאחר שניתנה לו הזדמנות להשמיע את טענותיו בפני הרשות (בג"ץ 3/58 ברמן נ' שר הפנים, פ"ד יב 1493 (1958); בג"ץ 5194/03 גרוסמן נ' שר הביטחון, פ"ד נז(4), 426; וראו ערר 1137-21 מ. מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.7.2021, פסיקה 45). הפחתה או שלילה של מענק שהעורר כבר קיבל במסגרת החלטה סופית מהווה פגיעה מובהקת בזכות שהוקנתה לו, והמשיבה מחויבת לשמוע את עמדתו קודם לכן (ראו ערר 1268-21 נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.8.2022, פסקאות 87, 92-93). במסגרת זו, מחויבת הרשות להציג לעוסק את הממצאים החדשים ואת ההחלטה המסתמנת ולאפשר לו לשטוח בפניה את טענותיו בטרם תינתן ההחלטה.

43. נדגיש כי שיקולים אלו רלוונטיים בעיקר לתיקון שנעשה ביוזמת הרשות, כבענייננו. מקום שהעוסק הוא זה שמבקש לערוך תיקון לטובתו השיקולים הם כמובן שונים, ולא ראינו צורך להידרש אליהם במסגרת זו.

תיקון ההחלטות בעניין העוררת – תקופת הזכאות מאי-יוני 2020

44. כאמור, העוררת הלינה בכתב הערר על התנהלות המשיבה, וטענה כי ההחלטה "לפתוח" תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, שבגינה לא הוגשה השגה – נגועה בחוסר הגינות. בכתב התשובה, שנפרס על פני 12 עמודים, לא מצאה המשיבה לנכון להתייחס לטענה זו. ההתייחסות היחידה לנושא זה ניתנה במסגרת תיאור הטיפול בפניות העוררת, שם ציינה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשיבה באופן סתמי כי ההחלטה הראשונה ניתנה באמצעות המענה האוטומטי, וכי בהמשך ניתנה החלטה המתקנת החלטה זו.

45. ניכר כי המשיבה כלל לא הייתה ערה להבדל שבין קבלת ההחלטה בשלב הדיון בבקשה לבין תיקון של החלטה קודמת. בגוף ההחלטה המתקנת כלל לא צוין שההחלטה מתקנת החלטה קודמת, ולא צוין שהיא ניתנה מכוח סעיף 12(ב) לחוק. גם במהלך הדיון, לאחר שיו"ר הוועדה הפנה את השאלות בנושא זה במישרין לב"כ המשיבה, השיבה האחרונה: **"אני לא מבינה את כבודו. אף אחד כאן לא עשה דווקא או התערב, התיק עלה לבדיקה ונבדקו כל הממצאים אחורה"** (עמ' 2 לפרוטוקול הדיון).

46. בכל הכבוד הראוי, אין בידינו לקבל את גישתה של המשיבה. ניכר כי המשיבה כלל לא הפעילה שיקול דעת בשאלה האם יש מקום לתקן את ההחלטה בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020. בתקופות זכאות שבהן ניתנה החלטה סופית, לא ניתן לדון מחדש ו"להעלות אותן לבחינה", כאילו לא אירע דבר. מדובר בהחלטה סופית בדבר קבלת מענק, החלטה שהעוררת הייתה רשאית להסתמך עליה. החלטה על תיקון ההחלטה הקודמת מחייבת בחינה והפעלת שיקול דעת, והיא מותרת רק במקרים חריגים שבהם יש הצדקה לכך. התיקון איננו החלטה אגבית, שניתן להצדיק בדיעבד. כאמור, הליך התיקון מחייב את המשיבה לתת הזדמנות לעוסק להשמיע טענות וגם מהלך כזה לא ננקט בענייננו.

47. מעבר לכך, גם אילו הייתה נבחנת האפשרות לתקן את ההחלטה בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, אנו סבורים כי לא הייתה הצדקה לכך. החלטת המשיבה נשענה בעיקר על הממצא המטריד והחריג שהוזכר לעיל – העלייה בהכנסות העוררת בשנת 2021, בדגש על הכנסה גבוהה במיוחד בחודש ינואר 2021, כביכול מיד לאחר תום תקופת הזכאות הנדונות. על רקע זה, סברה המשיבה שהכנסות העוררת השתפרו בתקופת הקורונה, ולא נפגעו (כפי שעולה מהקביעה שיש לערוך תחשיב ממוצע של כל תקופות הזכאות). לצד זאת, הזכירה המשיבה גם את האופי התנדודי של הכנסות העוררת.

48. ממצאים אלו אמנם עשויים לעורר שאלות, אך קשה לומר כי מדובר במידע חדש. נתוני ההכנסות של העוררת היו גלויים בפני המשיבה בכל אחד משלבי ההחלטות הקודמות. ככל שהמשיבה סבורה שעליה בהכנסות בתקופת הקורונה בכללותה היא ממצא חריג שמצריך בדיקה, היה באפשרותה להחריג מצבים אלו מן ההליך האוטומטי של מתן המענק. האחריות לטעות זו נופלת על כתפי המשיבה.

49. אולם גם אם נקבל את הגישה שהיה מקום לבחון את תיקון הטעות, הייתה המשיבה נדרשת להציג בפני העוררת את הממצא הזה, יחד עם הספקות שהועלו בהקשר של התנדודיות, ולבקש את התייחסותה. או אז הייתה העוררת מסבירה את שהוסבר בהליך שלפנינו – ההכנסה בינואר 2021 היא אכן הכנסה חריגה אך היא תוצר של עבודה שהתקיימה בשנים קודמות, לפני מגפת הקורונה – בין השנים 2016 ל-2019. כמו כן, בחודש ינואר בכל שנה מקבלת העוררת הכנסה קבועה מלקוח ספציפי, כפי שהוסבר בדיון. ההכנסה החריגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחודש זה אינה מעידה אפוא על התאוששות או על מצבה הכללי של העוררת, ואין בה כדי לשלול את טענת הקשר הסיבתי בחודשים שקדמו לאותה הכנסה.

50. לאחר מעשה מתברר אפוא כי השיקול המוצדק היחיד שהתגלה בדיעבד, הוא העובדה שהכנסות העוררת הן תנודתיות. מדובר בנתון כללי ביותר, שאינו מעיד בהכרח על טעות בהחלטה. בעסקים רבים בישראל, ההכנסות מתקבלות במתכונת תנודתית, והעובדה שעסק תנודתי קיבל מענק אינה מעידה בהכרח על טעות.

51. האם נתוני התנודתיות בהכנסות העוררת היוו מידע כה משמעותי וחד משמעי, שהצדיק את הליך תיקון הטעות? אנו סבורים שהתשובה לכך היא שלילית. נדגיש שוב כי לצורך החלטה על תיקון טעות, אין די באינדיקציות כלליות בממצאים העלולים "לעורר שאלות". כיוון שהמשיבה כבר החליטה על מתן המענק, והיא מבקשת לחזור בה – הנטל המוטל עליה הוא גבוה יותר.

52. בנוסף, הנטל המוטל על המשיבה הוא גבוה יותר ככל שחולף זמן רב יותר. ההחלטה הסופית על מענק לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 ניתנה לעוררת בחודש אוקטובר 2020, ורק בחלוף 16 חודשים, ניתנה הודעה על תיקון ההחלטה (בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, שאמנם לא נדונה פורמלית בעררים שלפנינו, נערך התיקון רק בחלוף 21 חודשים). לא יכולה להיות מחלוקת על כך שהעוררת הייתה רשאית להסתמך על המענק, ובחלוף תקופה כה ארוכה – המשיבה צריכה להניח שהעוררת כבר עשתה שימוש בכספים אלו. דרישת השבת המענקים בחלוף תקופה כה ארוכה צריכה להיות מבוססת היטב, בראיות חד משמעיות וברורות, או בממצאים משמעותיים המטילים צד כבד על עצם הזכאות למענק. בנסיבות כאלו, לאחר זמן כה רב, לא די בממצאים המעוררים "סימני שאלה".

53. אמנם, כפי שקבענו בעבר לא אחת, תנודתיות היא אכן ממצא שעשוי להצדיק את העברת נטל ההוכחה אל כתפי העוסק. גם בענייננו מוצדק היה לפעול באופן הזה לגבי תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 – המשיבה עיינה בדבר בשלב ההשגה ומצאה לנכון בצדק להעביר את הנטל אל כתפי העוררת. אולם לא הרי התקופות שבהם הזכאות עודנה נבחנת, בשלב הבקשה למענק או בשלב ההשגה, כהרי התקופות שבהן נבחנת אפשרות של תיקון טעות. הליך תיקון טעות אינו מהווה הזדמנות לעריכת מקצה שיפורים, ולא ניתן לבסס אותו על אותם שיקולים שנשקלים בהליך הרגיל. תנודתיות גרידא יכולה להוות "ממצא עובדתי מהימן" המעביר את הנטל אל כתפי העוררת, אך לצורך הצדקת תיקון הטעות בענייננו – היא אינה מהווה, כשלעצמה, שיקול מספק. הנטל המוטל על המשיבה בשלב תיקון הטעות הוא גבוה בהרבה, ולא די בהצגת נתונים כלליים של תנודתיות כדי להצדיק את "פתיחת" תקופות הזכאות שכבר נסגרו.

54. בעיה נוספת בהחלטה על התיקון לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 גלומה בעיתוי שבו התקבלה ההחלטה. לעוררת נקבעה זכאות חלקית למענק בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, היא והגישה השגה מתוך מטרה למצות את זכויותיה ולהגדיל את הזכאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למענק. דווקא בשל כך, מצאה העוררת את עצמה עומדת בפני הליך של שלילת זכאות למענק בתקופות זכאות קודמות, שכבר הסתיימו בהחלטה סופית של המשיבה. כאמור, המשיבה יכולה ואף מחויבת לתקן את טעויותיה במקרים שבהם היא מוצאת שיש הצדקה לכך, ואכן, בשלב ההשגה מתגלה לעיתים מידע חדש שלא ניתן להתעלם ממנו. יחד עם זאת, כיוון שכל העיסוק בעניינה של העוררת החל בעקבות ההשגה שהיא הגישה, בעיתוי כזה, ההגנות מחייבת את המשיבה לרסן את השימוש בסמכות לתקן טעויות בהחלטות סופיות שהתקבלו בתקופות אחרות. השימוש שנעשה בסמכות זו בעת הטיפול בהשגה, בגין ממצאים רופפים ולא חד משמעיים, הוא מקומם מבחינת העוררת, ולא בכדי. על מנת להצדיק החלטה כזו בעיתוי כזה, נדרשים ממצאים מובהקים וחד משמעיים, שלא הוצגו בענייננו.

55. בשולי הדברים, נעיר כי לא ראינו לנכון לייחס משמעות מיוחדת להערה שהמשיבה כללה בגוף ההחלטה, כחלק מהתבנית – הערה לפיה "החישב נעשה על פי הנתונים המצויים בידינו כעת", ובה צוין כי תיירש השבה אם ימצא בעתיד שהעוסק אינו זכאי למענק. הערה זו אינה מוסיפה על הוראות החוק ורק משקפת את הסמכות לערוך תיקון טעות – סמכות שהפעלתה, כאמור, מוגבלת. בנסיבות העניין, ברי כי אין בהערה זו כדי להצדיק את עריכת התיקון.

נפקות הליקויים בהתנהלות המשיבה

56. לעניין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, מקובלת עלינו הקביעה כי טענות המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי הצדיקו את דחיית ההשגה של העוררת.

57. יחד עם זאת, ההליך המינהלי שקיימה המשיבה במסגרת החלטה זו לא היה תקין. ההחלטה לשלול את המענק בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, אף שכבר ניתנה לגבי מענק זה החלטה סופית 16 חודשים קודם לכן, נעשתה כלאחר יד, מבלי לשמוע את טענות העוררת, ומבלי שהייתה הצדקה לכך. בד בבד, טענת המשיבה גם בגוף ההחלטה לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, בכך שהוציאה תחת ידיה החלטה מעורפלת ולא הבהירה כי מדובר בתיקון של ההחלטה הראשונית. על פניו, עולה הרושם שהמשיבה התעלמה מכל ההחלטות הקודמות שניתנו – הן ההחלטות הסופיות בתקופות האחרות והן ההחלטה הקודמת שבגינה הוגשה ההשגה. התנהלות כזו אינה מקובלת עלינו. לא מדובר בפגם ניסוחי-טכני אלא בפגם של ממש בהתנהלות המשיבה, היורד לשורש העניין. כיוון שההחלטה לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 נותרה עמומה – אנו סבורים כי הפרשנות הסבירה בנסיבות העניין היא כי ההחלטה לא תיקנה את ההחלטה הקודמת והותירה אותה על כנה. אם כך, התוצאה המתבקשת היא כי טענות העוררת לתקופת זכאות זו יידחו, ואולם הזכאות למענק בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, שנקבעה לעוררת לפני שלב ההשגה, תעמוד בעינה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

איחור בהחלטה בהשגה

58. העוררת טענה שהתנהלות המשיבה הייתה כרוכה בחוסר הגינות, גם על רקע האיחור במתן החלטה בשלב ההשגה – ההחלטה ניתנה בחלוף למעלה משנה, באיחור של יותר מ-9 חודשים. העוררת לא טענה כי יש לקבל את הערר רק מטעם זה, אולם המשיבה האריכה והסבירה מדוע לדעתה האיחור בהשגה אינו מצדיק את קבלת הערר (ככל הנראה על רקע פסק הדין בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. ביטחון).

59. נושא זה נדון בהרחבה בהחלטות קודמות של ועדת הערר (ראו ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.1.2022; ערר 1664-21 ארג'נטור אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.1.2022). גם מפסק הדין בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.6.2022) עולה כי איחור בשלב ההשגה אינו מצדיק את קבלת הערר כשלעצמו (ראו פסקה 86 לפסק הדין, שניתן לאחר פסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון). יחד עם זאת, כבר עמדנו בעבר על כך שאיחור בהשגה עשוי להשפיע על בחינת סבירות ההחלטה, כמו גם על פסיקת ההוצאות (ראו ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.2.2022; ערר 2133-21 אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.2.2022).

60. במקרה שלפנינו, אף שהחוק מורה על כך שההחלטה בהשגה תתקבל בתוך 4 חודשים, ההחלטה התקבלה בחלוף למעלה משנה. ליקוי זה מצטרף לליקויים הנוספים בהתנהלות המשיבה, עליהם עמדנו לעיל. לפיכך, ראינו לנכון לקבוע כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת בהליך הערר.

סיכום

61. למסקנה, העוררת תהא זכאית למלוא המענק בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, בסך 40,228 ש"ח, וכן תהא זכאית למענק שאושר לה מלכתחילה לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, בסך של 17,420 ש"ח. איננו עושים צו לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 שכן זו אינה נדונה בעררים שלפנינו, אולם על פניו, ניתן לגזור מהחלטתנו גם את התוצאה המתבקשת לגבי תקופה זו.

62. נוכח האיחור בהשגה, כאמור בפסקה 60 לעיל – המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך של 3,000 ש"ח.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

ניתנה היום, י"ט תמוז תשפ"ב, 18/07/2022, בהעדר הצדדים.

1721-22, 1626-22

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה